

UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

El régimen de transparencia fiscal

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Ramón Falcón y Tella

Madrid, 2015

TP
1984
096-I

Ramón Falcón y Tella



620674934

EL REGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL
TOMO I

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho
Universidad Complutense de Madrid
1984



BIBLIOTECA

Colección Tesis Doctorales. Nº 96/84

© Ramón Falcón y Tella
Edita e imprime la Editorial de la Universidad
Complutense de Madrid. Servicio de Reprografía
Noviciado, 3 Madrid-8
Madrid, 1984
Xerox 9200 XB 480
Depósito Legal: M-17644-1984

RAMON FALCON Y TELLA

EL REGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

Tesis doctoral dirigida por el Catedrático Dr. D.

FERNANDO SAINZ DE BUJANDA

Departamento de Derecho Financiero y Tributario

Facultad de Derecho

Universidad Complutense de Madrid

Curso 1982-83

INTRODUCCION

El auge e importancia del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como uno de los pilares básicos de todos los modernos sistemas impositivos, fenómeno, sin duda, derivado de la consideración de la renta como el índice básico de la capacidad contributiva de cada uno, revitaliza constantemente diversas cuestiones en torno a esta figura impositiva. Entre ellas, la de determinar la línea adecuada de convivencia de este impuesto con el impuesto sobre la Renta de Sociedades.

En este marco se encuadra el estudio del régimen de transparencia fiscal, nuevo en nuestro ordenamiento tributario, en el que subyace la idea de que las rentas obtenidas por una sociedad son, en definitiva, rentas de los socios y, por tanto, deben ser gravadas como tales, dentro del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El tema ofrece, sin embargo, múltiples facetas, ya que el régimen de transparencia no es exclusivo de la imposición sobre la renta, si bien en el presente trabajo lo abordaremos principalmente desde esta perspectiva.

La novedad es, pues, una de las razones que justifican la elección del tema, aunque, por un lado, en nuestro ordenamiento existen antecedentes de esta forma de tributación y, por otro, plantear el problema de la transparencia supone plantear una serie de cuestiones tradicionales en el seno de nuestra disciplina, como es la del pretendido con-

flicto entre la dogmática jurídica general y la dogmática tributaria, que se presenta ahora bajo la forma del aparente desconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades que el régimen de transparencia supone.

En segundo lugar, ha de destacarse la escasez de estudios monográficos, del suficiente rigor, sobre esta materia. La escasa atención que el tema ha merecido a la doctrina española hasta el presente, puede justificarse quizás en el breve tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la Ley 44/1978, de 8 de Septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuyo artículo 12 se introduce el denominado régimen de transparencia fiscal. Mayor a_sombro causa el panorama de la literatura extranjera, ya que en muchos países se viene aplicando desde hace varios años un régimen similar, con unos u otros matices. La doctrina en general se interesa mucho más por el régimen de las sociedades no transparentes, sometidas al impuesto correspondiente, que por el régimen de las sociedades cuya renta se grava a través del Impuesto personal sobre la renta de sus miembros (1), a pesar de los graves problemas, teóricos y prácticos, que estos últimos supuestos plantean.

(1).- En este sentido Maurice Cozian, Le régime fiscal des sociétés de personnes (sociétés dites semi-transparentes), Revue des Sociétés, 1980 (núm. 2), pág. 217, quien apunta como posible razón el mayor número de sociedades de capitales (no transparentes) frente a las sociedades de personas (transparentes).

Ciertamente, no debe exagerarse la importancia práctica de la transparencia fiscal. En el ejercicio de 1979, según la Declaración Nacional Consolidada elaborada por la Dirección General de Tributos sobre los datos correspondientes a 5.358.868 contribuyentes, las rentas obtenidas en régimen de transparencia fiscal ascendían a 1.667 millones de pesetas (cifra de ingresos declarados), lo que supone únicamente el 0'04 por ciento del total de ingresos procesados (2). En otros países la importancia cuantitativa del régimen de transparencia es igualmente reducida, al menos en términos relativos (3).

Sin embargo, estas cifras no dan idea adecuada del verdadero alcance real del régimen de transparencia. La mayoría de los ingresos declarados no son rendimientos de capital mobiliario, por lo que respecto a ellos no es de apli

(2).- Datos tomados del Boletín de Información de la Dirección General de Tributos, núm. 4, junio 1981, págs. 12 y 48.

(3).- Por ejemplo, en Francia se calcula que en el sector industrial y comercial la relación entre sociedades transparentes y sociedades sometidas al Impuesto sobre sociedades es de 1 a 10 (Vid. Statistiques et Etudes financières, oct. 1978, pág. 92). Sin embargo, en otros sectores (agrícola, profesional, inmobiliario), se asiste desde hace varios años a "una verdadera explosión" de sociedades transparentes, especialmente sociedades civiles (Vid. Maurice Cozian, op. cit., pág. 217).

cación la transparencia (por ejemplo, en el 81'63 por ciento de los ingresos, que proceden de sueldos y salarios) (4).

Por otra parte, la transparencia se mantiene en muchos casos para imputar a los socios pérdidas sufridas por la entidad transparente (5), lo que explica también el reducido porcentaje de las rentas obtenidas en transparencia. Además, es previsible que, en el futuro, aumente el número de sociedades transparentes, en la medida en que los contribuyentes opten por este régimen. En la actualidad se está produciendo el fenómeno contrario. Al amparo de la disposición transitoria tercera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se han disuelto, sin devengar tributo alguno, muchas sociedades que incidían en el régimen de transparencia obligatoria. En cambio, las sociedades que cumplen los requisitos para optar por el régimen de transparencia, salvo las que obtienen pérdidas, desconfían de un régimen que les podría resultar beneficioso, pero que es a

(4).- Un análisis estadístico de los rendimientos imponibles según la fuente de renta, puede verse en la "Memoria de la Reforma Tributaria 1980", Ministerio de Hacienda, Madrid, s.a. (pero 1981), págs. 168-169.

(5).- En muchos casos se utiliza este régimen para transparentar pérdidas, y se huye del mismo cuando la sociedad produce beneficios. Indudablemente, el régimen de transparencia conviene a la sociedad que obtiene pérdidas, por la inmediata traslación de éstas a los socios para compensar con resultados positivos de otras fuentes. Vid. A. Caro Cebrián, 200 Dictámenes de Jurisprudencia tributaria, (en imprenta), Dictamen nº 89.

la vez una medida tendente a evitar la elusión del impuesto y, en este sentido, se presenta con un cierto carácter sancionador.

Quizás en el futuro próximo cambie esta tendencia si se logra aclarar e integrar suficientemente la oscura normativa en vigor, y se introducen las reformas legislativas adecuadas. En todo caso, a la vista de los requisitos que han de reunir las entidades que deseen acogerse al régimen de transparencia fiscal, resulta que están comprendidas la generalidad de las entidades jurídicas de pequeña y mediana dimensión, que, aun cuando en forma dispersa, constituyen en la práctica el mayor número de las sociedades, por lo que la importancia de la transparencia fiscal no puede ser juzgada por la dimensión y características de las sociedades acogidas a la misma (6).

En el ejercicio de 1979 figuran nueve Delegaciones de Hacienda con magnitudes negativas en los rendimientos por transparencia fiscal, y entre ellas es Vizcaya la que aparece con mayor cuantía absoluta ("Memoria de la Reforma Tributaria 1980", cit., pág. 155).

- (6).- F. Poveda Blanco, Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal, Boletín de Estudios Económicos (Univ. Comercial de Deusto), V. XXXV, Dic. 1980, núm. 111, pág. 531.

El 47% de los contribuyentes por transparencia fiscal tiene una base liquidable inferior al millón de pesetas y a ellos corresponde el 18% de los ingresos obtenidos en transparencia. El tramo más numeroso (17%) tiene una base liquidable entre 1 y 1'4 millones

Por último, conviene destacar el indudable interés dogmático que el tema elegido presenta. "La exposición ordenada de los conceptos y de las normas del Derecho financiero, esto es, la indicación de los engarces y conexiones que entre unos y otros existen, vistos en una perspectiva jerarquizada, así como la terminología y los recursos expresivos de toda índole que con esa finalidad se utilicen, dependen, en ésta como en cualquier otra rama del Derecho, de los elementos básicos para la construcción jurídica, a saber: los datos que la realidad ofrezca -incluidos, claro está, bajo esta expresión, los textos positivos- y el esquema lógico que permita estructurarlos en armonía con unas determinadas exigencias metodológicas. Toda ordenación sistemática puede verse, por tanto, afectada por cambios sustanciales acaecidos en cualquiera de esos elementos constitutivos" (7).

Esto es lo que se ha producido en el ámbito del Derecho financiero español a raíz de la reforma tributaria en curso. El cambio de los textos positivos, y sobre todo las

de pesetas, con el 14% de los rendimientos obtenidos de esta fuente. Por encima se sitúan aún el 36% restante de los contribuyentes, con el 68% de los ingresos en transparencia (Anexos al Boletín de Información nº 4 de la Dirección General de Tributos, jun. 1981, s.p.).

- (7).- F. Sáinz de Bujanda, Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español, en Hacienda y Derecho, vol. III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 155-156.

profundas novedades introducidas en algunos casos, y el régimen de transparencia fiscal es sin duda uno de ellos, obligan a replantearse los conceptos y esquemas de elaboración dogmática de nuestra disciplina, e incluso, nos atreveríamos a decir, de otras ramas del ordenamiento jurídico (8). Una consideración detenida de la evolución del Derecho Tributario positivo, en la hora presente, pone de manifiesto el divorcio en que se encuentra a menudo la legislación y la doctrina, los criterios y conceptos legales y los elaborados por la dogmática jurídica.

Sin embargo, no cabe renunciar a la crítica constructiva de los preceptos legales, y, sin dejar de comprender las últimas razones de prudencia legislativa que los inspiran, resulta necesario abordar la tarea de su explicación e interpretación, acomodándolos a los dogmas y categorías trabajosa y meritoriamente elaborados a lo largo de años de ciencia jurídica financiera.

En una primera aproximación, podría afirmarse que la Ley no es del todo respetuosa, en los supuestos de transparencia, con las categorías civiles, y en particular con

(8).- "De nuestra ciencia... irradian, hacia las restantes disciplinas, conceptos e instituciones que éstas no elaboraron en tiempo hábil para las urgencias financieras" (F. Sáinz de Bujanda, El valor formativo del Derecho Financiero, en Hacienda y Derecho, vol. VI, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, págs. 115-116).

el instituto de la personalidad jurídica (9). Se ha dicho que el Derecho privado y sus instituciones van perdiendo terreno en razón al fuerte contenido económico del Derecho tributario y a la necesaria conceptualización finalista de los hechos imponibles (10). Asimismo, se ha afirmado que el régimen de transparencia fiscal"... rompe la coherencia jurídica hasta ahora mantenida... con lo que se produce una especie de movimiento sísmico en el -hasta ahora- tranquilo y remansado ambiente societario en el que las normas jurídico-tributarias eran respetuosas con las normas jurídico-mercantiles y con los preceptos sociales estatutarios. Esa armonía se rompe ahora, en una especie de declaración de independencia del legislador tributario, que, de esta suerte, inicia, por su cuenta, la penetración hacia áreas o zonas hasta ahora respetadas en base a la personalidad jurídica de cada ente" (11).

(9).- J. Banacloche Pérez y otros, El Impuesto sobre Sociedades, Hesperia, 1981, pág. 37.

(10).-J. G. Recio Adrados, Transparencia fiscal, R.D.F.H.P. núm. 147 (mayo-junio 1980), pág. 692.

(11).-M. Pont Mestres, Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1980, págs. 75-76. En la misma línea, entre otros, J. Menéndez estima que "desde un ortodoxo enfoque jurídico, repele la desnaturalización a que conduce esta norma" (Contradicciones y paradojas del Impuesto sobre la Renta, Edersa, Madrid, 1980, pág. 41).

Un examen más detenido de la transparencia fiscal, como tendremos ocasión de ver, permite interpretar armónicamente los preceptos que la regulan sin quiebra de las categorías e institutos elaborados por la Teoría General del Derecho. Pese a las apariencias, y a las críticas que la transparencia ha suscitado en los primeros estudiosos del tema, no resulta imposible una explicación dogmática congruente con el resto del ordenamiento jurídico. El objeto del presente trabajo es precisamente explicar el régimen de transparencia fiscal en base a las categorías y conceptos que constituyen el acervo común del Derecho financiero con otras disciplinas jurídicas, y que, con los matices y precisiones que paulatinamente se van incorporando, mantienen su valor como esquemas explicativos de esta parcela del ordenamiento jurídico.

Con todo lo anterior, creemos justificada la importancia y actualidad del tema objeto del presente trabajo, cuya exposición se desdobra en dos grandes vertientes:

- En la primera parte se analizan los aspectos dogmáticos que la tributación en régimen de transparencia plantea, que son los que han suscitado una más violenta crítica de la doctrina, como acabamos de ver.

- En la segunda parte se realiza una exposición más detallada de la normativa vigente, interpretada a la luz de sus antecedentes y del Derecho Comparado. Aunque la doctrina ha planteado el problema de la transparencia mayoritariamente en el plano teórico, es su regulación positiva la que re

sulta más criticable, debido a la imperfección técnica de la normativa vigente, y a las numerosas lagunas existentes.

Como resulta obvio, no se trata de dos partes inconexas e independientes entre sí, sino al contrario, los aspectos dogmáticos responden y derivan de la regulación positiva, y a su vez ofrecen los criterios interpretativos necesarios para exponer e integrar adecuadamente esta última.

15

PRIMERA PARTE

ASPECTOS DOGMÁTICOS DE LA TRIBUTACIÓN EN
RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA

El concepto de transparencia es el punto de arranque de toda la construcción ulterior, lo que basta para encarecer la especial importancia de su exacta delimitación. El término proviene de la Economía financiera, y presenta una pluralidad de acepciones que es preciso exponer, para llegar a precisar su verdadero alcance y significado jurídico (capítulo I).

Delimitado el objeto de estudio, resulta conveniente realizar algunas consideraciones metodológicas. En primer lugar, recalcar que se trata de un análisis jurídico y, en consecuencia, no resultan aptas las categorías y conceptos elaborados en otras disciplinas científicas. Además es preciso justificar el recurso a la categoría de relación jurídica tributaria para explicar el régimen de transparencia. La moderna ciencia jurídica tributaria se ha elaborado, y ha crecido, sustancialmente en torno al esquema de la relación tributaria, concebida como relación obligacional, "ex lege", cuyo principal contenido, la obligación tributaria sustantiva, que tiene por objeto el pago del tributo, ha sido el eje sobre el que ha girado la atención de la dogmática jurídica (12). Sin embargo, esta construcción ha sido con

(12).- Unánimemente se reconoce que corresponde a A. D. Gianini (Il rapporto giuridico d'imposta, Milán, 1937)

siderada un "error de perspectiva ... que ha puesto a la obligación tributaria en el centro de todo el Derecho tributario, relegando a un plano muy lejano, casi al horizonte, todas las otras relaciones jurídicas diversas de aquélla... en neto contraste con la realidad jurídica tal como resulta de un atento y meditado examen" (13), no faltando, en los últimos años, diversos intentos de elaborar sistemáticamente el Derecho tributario sobre esquemas conceptuales distintos al de la relación jurídica, hasta el punto de que se ha podido decir que "el Derecho tributario cambia de eje en estos últimos tiempos y pasa, de ser primordialmente un Derecho del hecho imponible, a ser un Derecho de la liquidación del tributo" (14). Ante estas modernas tendencias se hace preciso tomar postura y exponer los argumentos que justifican el recurso a la categoría de relación jurídica tributaria para explicar el régimen de transparencia fiscal (capítulo II).

En especial, el problema de la transparencia se ha

el mérito de haber elaborado el concepto de "relación jurídica tributaria". Cfr. A. Berliri, *Principi di Diritto Tributario*, vol. II, tomo I, Milán, 1957, pág. 4, nota 1; y F. Sáinz de Bujanda, *Un Arquetipo de Derecho tributario* (Las Instituciones de A.D. Giannini), en *Hacienda y Derecho*, vol. II, cap. VII.

(13).- A. Berliri, op. cit., págs. 3-4.

(14).- M. Cortés Domínguez, *Ordenamiento tributario español*, Tecnos, Madrid, 1968, pág. 283.

planteado en el ámbito de los sujetos pasivos de la relación tributaria, afirmándose que al asumir la citada condición los socios de las entidades transparentes se produce un desconocimiento de la personalidad jurídica de estas últimas. Este enfoque pretende superar lo que en el campo de la Hacienda Pública se ha denominado "espejismo de la juridicidad", en virtud del cual "en lugar de considerar la personalidad moral como una cómoda ficción jurídica, se la ha considerado como una realidad, y esto en forma tal que las personas jurídicas son tratadas como entidades independientes de las personas naturales que las integran y extrañas a estas personas, y se las grava fiscalmente como si de verdaderas personas se tratara" (15). En nuestra opinión, sin embargo, el régimen de transparencia no supone en modo alguno desconocimiento de la personalidad jurídica de las sociedades sometidas al mismo (capítulo III). Afirmer otra cosa supone desconocer el carácter unitario y el valor general para todo el ordenamiento jurídico de los conceptos de persona y capacidad jurídica, y volver a la tesis, hoy superada, de la especialidad, e incluso excepcionalidad, de las normas tributarias (16). La teoría general, como sistema de conceptos fundamentales, es válida para las diversas disciplinas jurídicas

(15).- Maurice Lauré, Tratado de Política Fiscal, Ed. de Derecho Financiero, Madrid, 1960, págs. 375-377.

(16).- Es conocida la observación de Luigi Einaudi, según el cual lo que motiva el desinterés de los juristas por el Derecho financiero es que las normas tributarias suponen derogaciones (más aún, él habla explíci

particulares, de modo que "toda ciencia jurídica particular tiende a ser teoría general del Derecho a través de la determinación de los significados usuales, más o menos constantes, de aquellos conceptos que sean comunes a ella y a otras ciencias jurídicas particulares. Las derogaciones establecidas por las normas tributarias respecto a la legislación privada no comportan, en consecuencia, la creación de nuevas e inciertas figuras jurídicas, sino que permiten precisar, cuando no reelaborar, la definición originaria"(17).

Sostener que en los supuestos de transparencia no se produce desconocimiento de la personalidad jurídica no basta, sin embargo, para trazar la naturaleza de esta figura. Es preciso determinar la categoría general a la que la transparencia pertenece, esto es, calificar la transparencia dentro del cuadro común de figuras que el Derecho conoce. A este respecto se han destacado diversos aspectos: la transparencia como presunción, como ficción, como técnica para delimitar la base imponible, como exención, etc. Ninguno de ellos es suficiente para abarcar la complejidad del régimen de transparencia, cuya naturaleza jurídica se intenta explicar partiendo del análisis del hecho imponible en

tamente de violaciones) de los "principios más firmes del Derecho privado" (In difesa della scienza delle finanze, en "Riforma Soc.", 1934, I, pág. 95).

(17).- Nicola D'Amati, "Particularismo" y "difusión" del Derecho tributario, en Civitas, R.E.D.F., núm. 20. (octubre-diciembre 1978), pág. 729.

los supuestos de imputación de rendimientos (capítulo IV).

Finalmente, dentro de esta primera parte, se examina el fundamento del régimen de transparencia, esto es, el porqué a que responde su existencia, entendiendo este porqué como una relación ideal o de sentido, lo que supone determinar los principios a que la transparencia obedece y los fines a que tiende, que aparentemente resultan difíciles de conciliar, ya que la imputación de rendimientos aspira a luchar contra el fraude, por un lado, y a evitar la doble imposición, por otro (capítulo V).

CAPITULO I

CONCEPTO Y CLASES DE TRANSPARENCIA FISCAL

SUMARIO

1. Concepto de transparencia; diversas acepciones del término.

A.- El principio de transparencia en la Economía financiera.

B.- El principio de transparencia en la ciencia jurídica

a) La transparencia y el principio de la realidad económica; consideraciones críticas.

b) La transparencia como atributo de la persona.

c) Especial referencia al Derecho tributario

C.- El denominado "régimen de transparencia fiscal".

2. Clases de transparencia

A.- Transparencia propia e impropia.

B.- Transparencia voluntaria y necesaria.

C.- Supuestos especiales

3. "Sedes materiae"

A.- La incardinación de la transparencia en el marco de los sujetos pasivos; consideraciones críticas.

B.- La transparencia como técnica de imposición sobre la renta de las sociedades.

- a) Diversas modalidades de integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades; especial referencia a la transparencia.
- b) La distinción entre "objeto del tributo" y "pre supuesto objetivo de la obligación tributaria".
- c) La ubicación sistemática del régimen de transpa rencia en el Impuesto sobre la Renta de las Per sonas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades.

C.- La transparencia en el Impuesto sobre el Patrimonio neto.

4. Aclaraciones terminológicas.

5. Conclusiones.

1. Concepto de transparencia; diversas acepciones del término.

A.- El principio de transparencia en la Economía financiera.

El régimen de transparencia fiscal aparece regulado por primera vez en el artículo 12 de la Ley 44/1978, de 8 de Septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, único de la Sección Segunda del Capítulo tercero de dicha Ley, bajo la rúbrica "imputación de rendimientos". El término "transparencia", para referirse a este régimen, no proviene originariamente de la Ley que lo introduce en nuestro ordenamiento jurídico, sino de la literatura hacendística. Aunque, como veremos más adelante, esta terminología queda posteriormente consagrada en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

El término "transparencia tributaria" es empleado explícitamente, por primera vez, por Fritz Neumark, en el Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea de 1962 (18), aunque con un significado muy

(18).- Rapport du Comité Fiscal et Financier (Informe Neumark), Bruselas, 1962 (traducción castellana, Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid 1965)

diferente al que ahora nos interesa. Posteriormente, muchos autores han hecho uso de la expresión, en el campo de la Economía financiera, para referirse a un principio que exige que las disposiciones legales en materia tributaria se estructuren y presenten de modo que excluyan toda duda respecto a los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en la Administración tributaria (19).

En este sentido, la transparencia presenta, según Neumark, dos aspectos: el primero hace referencia a la certeza de la deuda tributaria individual y recibe su expresión en el principio que Adam Smith llamó de la "certainty"; el segundo afecta a la comprensibilidad y a la claridad de las normas jurídico-tributarias generales. En definitiva, "el principio de transparencia tributaria exige que las leyes tributarias en sentido lato, es decir, con inclusión de los reglamentos, órdenes, circulares, directrices, etc., se estructuren de manera que presenten técnica y jurídicamente el máximo posible de inteligibilidad y sus disposiciones sean tan claras y precisas que excluyan toda duda sobre los derechos y deberes de los contribuyentes, tanto en estos mismos como en los funcionarios de la Administración tributaria, y con ello la arbitrariedad en la legislación y recaudación de los impuestos (20).

(19).- Fritz Neumark, Principios de Imposición, I.E.F., Madrid, 1974, págs. 406 y ss.

(20).- Fritz Neumark, Principios... cit., págs. 408-409.

El principio de transparencia viene a identificarse así con el principio de seguridad jurídica e interdicción de la arbitrariedad. No es este significado, generalizado en la literatura hacendística, el que debe atribuirse al denominado "régimen de transparencia fiscal", aunque el citado régimen es, obviamente, susceptible de ser analizado desde este punto de vista, es decir, desde la perspectiva de la corrección técnica de las normas que lo regulan. La cuestión se abordará en la segunda parte de este estudio, aunque puede adelantarse la paradójica conclusión de la "opacidad" u oscuridad del régimen de transparencia fiscal.

No es este el único sentido con que los autores de la Economía financiera han empleado la expresión. Se habla también de sistema de transparencia fiscal para referirse a una de las posibles fórmulas de integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas con el Impuesto de Sociedades. El citado Informe Neumark analiza los argumentos teóricos a favor de la transparencia, sistema en virtud del cual los accionistas deben imputar a su renta total, a los efectos de la imposición personal, además de los dividendos percibidos de la sociedad, la parte correspondiente de los beneficios que la sociedad destina a reservas, entendiendo finalmente que "dado que, desde hace tiempo, se tiene, evidentemente, hacia un impuesto especial para las sociedades de capitales, quizás fuera más fácil proceder a una armonización en este sentido" (21).

(21).- Rapport du Comité Fiscal et Financier... cit., versión castellana cit., pág. 81.

Posteriormente la Comisión de la Comunidad Económica Europea encomendó el estudio del problema de la integración de la imposición sobre la renta al profesor Van den Tempel (22), quien analiza las ventajas e inconvenientes de tres sistemas que "se encuentran alternativamente en un primer plano": sistema clásico, sistema de doble tipo y sistema de imputación, y secundariamente se refiere a otros sistemas, entre ellos el de transparencia, que supone "la identificación de la sociedad con sus accionistas", y en el cual "la integración del Impuesto sobre las Sociedades y del Impuesto sobre la Renta,... se extiende también a los beneficios destinados a reservas. Esta idea... ofrece un cierto atractivo, en cuanto posibilidad de opción para las sociedades anónimas cerradas. Por determinadas causas, a veces es deseable e incluso inevitable constituir ciertas empresas en forma de sociedad anónima, aun cuando ello pueda presentar un aumento de cargas fiscales. La posibilidad de la transparencia fiscal - si se garantizan los derechos legítimos, tal como la elección adoptada en un determinado plazo- puede dar lugar a una imposición más razonable" (23).

(22).- A.J. Van Den Tempel, *Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes*, Bruxelles, 1970, (El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la Comunidad Económica Europea, .H.P.E., núm. 9 (1971), págs. 135 y ss.)

(23).- A.J. Van Den Tempel, *El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta...* cit., pág. 169.

En el mismo sentido Cesare Cosciani (24) se refiere al sistema de transparencia que "desde el punto de vista teórico es el sistema que mejor que ningún otro evita distorsiones entre los beneficios distribuidos y los destinados a reservas, entre las distintas formas de empresa, y es el más acorde con los principios de equidad. En la práctica este método encuentra importantes dificultades cuando se trata de aplicarlo a sociedades que no tengan carácter familiar, por la dificultad de identificar a los socios, especialmente cuando la sociedad no distribuya beneficios, además del grave inconveniente de la falta de liquidez por parte del socio que debe pagar el impuesto incluso sobre los beneficios no distribuidos de los que no puede disponer"(25).

Las citas en este sentido podrían ser innumerables. Aunque en la literatura hacendística este sistema de integración suele denominarse "sistema de la sociedad de personas" ("partnership system"), en terminología acuñada por John F.

(24).- Cesare Cosciani, L'integrazione tra imposta sulle società e quella sui soci: La riforma italiana col credito d'imposta integrale (traducción castellana, La integración entre el impuesto sobre sociedades y el que grava a los socios: La reforma italiana con el crédito de impuesto total, en H.P.E., núm. 52, 1978, págs. 17 y ss.)

(25).- Cesare Cosciani, La integración ... cit., pág. 19.

Due (26), frente al sistema que Due denomina "del ente separado". La discusión se centra en la posibilidad de aplicar este método de integración a las sociedades de capital. Sea cual sea la terminología empleada, sistema de la sociedad de personas o sistema de transparencia, este concepto, elaborado en la Economía financiera, es el correspondiente al régimen de transparencia fiscal introducido en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de 1978.

Sin embargo, el concepto económico de transparencia no es válido para el análisis del régimen que estudiamos. En primer lugar, porque no existe un concepto unitario, sino que cada autor introduce unos u otros matices en su definición. Pero sobre todo, porque al definir el régimen de transparencia lo que pretendemos es delimitar un conjunto de normas, o sea, un régimen, y no la realidad económico-material objeto de regulación por tales normas. Por ello, resulta necesario adentrarse en el significado que al principio de transparencia se ha dado en la ciencia jurídica.

(26).- John F. Due y Ann F. Friedlaender, Análisis económico de los impuestos y del Sector Público, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 4ª ed., 1977, págs. 299 y ss., en especial pág. 319.

B.- El principio de transparencia en la ciencia jurídica.

a) La transparencia y el principio de la realidad económica; consideraciones críticas.

Para explicar la transparencia jurídica, H. Salvador Bullón, en una de las escasas obras dedicadas monográficamente al tema (27), parte de que "en el Derecho, como en otros muchos campos de la vida, se deben diversificar dos aspectos de la realidad: la forma o exterioridad y el fondo o profundidad; como planos, uno superficial y el otro profundo" (28).

El moderno concepto de forma -afirma el citado autor-, especialmente en la doctrina italiana más reciente, entiende por ella la modalidad a través de la cual el acto humano se manifiesta al exterior, con el fin de adquirir el acto relevancia jurídica. También en Alemania la palabra forma en sentido jurídico tiene el significado de exteriorización o vestidura externa de la declaración de voluntad.

La necesidad de exterioridad, al menos de declara-

(27).- H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades. Estudio jurídico y fiscal (Premio Asociación Española de Asesores Fiscales), Ed. Cirde, Madrid, 1981, págs. 21 y ss.

(28).- H. Salvador Bullón, La Transparencia... cit., pág. 22.

ción, como tipología de la realidad social, además y aparte de la interioridad (voluntad interna o intención), es evidente en muchos aspectos de la vida. No podemos olvidar, prosigue H. Salvador Bullón, el recto planteamiento del genial jurista italiano Carnelutti, en su " Teoría giuridica della circolazione", cuando destaca: el hecho jurídico determinado por la circulación económica no interesa sólo a las partes, pues a los contratos no puede atribuirse sólo eficacia para las partes que los otorgan, sino que también la tienen reflejada para sus causahabientes. Y, además, la tutela jurídica de la circulación no se debe resolver tanto en la constitución de la relación personal entre los contratantes como en el cambio de la situación jurídica frente a terceros; porque no son sólo las partes y sus herederos los interesados en ella, sino todos los terceros, cuando se trata de sucesión en una titulación real, o de constitución de ésta.

De esta manera, la tutela jurídica de la circulación lleva a que la relación no pueda considerarse por los terceros como "res inter alios acta" sino que surge el problema de la apariencia; no basta el ser, sino que es preciso el aparecer (29).

El autor deja así planteado el tema de la aparien-

(29).- H. Salvador Bullón, La Transparencia... cit.,pág.24.

cia jurídica, del que posteriormente derivará el fenómeno de la transparencia. Etimológicamente apariencia tiene dos sentidos elementales: el de aspecto externo de una cosa o fenómeno, y el de lo que aparenta la exterioridad del asunto.

El problema esencial que plantea la apariencia jurídica deriva de la discordancia entre la titularidad real o efectiva y la proclamada por un índice de publicidad, pues cuando una situación parece existir y de hecho no existe pone en juego unos intereses humanos, que la ley no puede ignorar. El paso de la apariencia a la transparencia jurídica es inmediato, en base de las siguientes consideraciones (30):

La apariencia supone una estructura compleja, que consta de un fenómeno externo o que se aprecia a primera vista, y otro interno (la interioridad) que sólo a través del primero puede apreciarse calando en la intimidad del primero. De ahí que el aparecer, o la apreciación del segundo sólo sea posible por transparencia del primero. Por ello hay que distinguir el fenómeno que hace aparecer a otro del que, pasivamente, es hecho aparecer; ya que el primero no se ofrece en su material presencia, mientras el segundo no está materialmente presente, sino sólo indicado por una alusión o reclamo.

(30).- H. Salvador Bullón, La Transparencia... cit., pág.26.

La estructura supone así que un fenómeno materialmente presente, inmediato en su apreciación y realidad, hace aparecer otro tras de él, que no es materialmente presente ni inmediata y externamente visible. En este sentido, el citado autor, relaciona el fenómeno de la transparencia jurídica con dos temas clásicos, como son el error, de una parte, y la buena fe, de otra.

En síntesis, concluye H. Salvador Bullón (31) la transparencia en el Derecho "es también, como en la física, trascender, penetrar más allá de la cosa o el elemento que la realidad y su forma externa presentan. Para procurar entrar en la intimidad, en lo oculto tras el elemento externo y aparente, normalmente caracterizado por los índices de publicidad. Es así, ir más allá... de la apariencia o exterioridad".

Prescindiendo de la mayor o menor claridad de esta formulación del concepto jurídico de transparencia, hemos de hacer algunas objeciones de fondo al mismo. No cabe negar que el lenguaje legislativo ha acogido en ocasiones el término transparencia con un significado análogo al expuesto (32). Pero esta construcción recuerda el denominado princi-

(31).- H. Salvador Bullón, La Transparencia...cit., págs. 27-28

(32).- Así, en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal (Ley 50/1977,

pio de la realidad económica, en expresión consagrada por Griziotti (33) y adoptada por sus seguidores, en virtud del cual "el impuesto ha de referirse a un elemento fáctico de evidente naturaleza económica... y no a una abstracción jurídica". La transparencia vendría a suponer entonces, prescindir de la "forma" o "apariencia" jurídica, para atenerse a la realidad económica subyacente. Consistiría en superar el "espejismo de la juridicidad", entendiéndolo que la persona jurídica no es más que una "cómoda ficción" (34) lo que permitiría fácilmente explicar que la renta de las sociedades es realmente obtenida por sus miembros.

La doctrina del principio económico, en palabras del profesor F. Sáinz de Bujanda, "constituye una de las más claras manifestaciones de las nocivas consecuencias que para la ciencia del Derecho provoca la elaboración de sus concep

de 14 de Noviembre), se hablaba de forma genérica de "potenciar ese clima de sinceridad y transparencia fiscal ", de "un avance necesario y urgente en la línea de transparencia y sinceridad...", etc.

(33).- Griziotti, Il principio della realtà economica, Riv. Guard. Fin., 1952, núm. 1, págs. 3 y ss. En la doctrina germánica esta corriente aparece designada con una expresión (wirtschaftliche Betrachtungsweise) que encierra una opción metodológica orientada hacia el lado económico de la imposición

(34).- M. Lauré, Tratado de política fiscal, cit., págs. 375-377

tos con el básico apoyo de razonamientos de tipo extrajurídico. Efectivamente, tanto los comentaristas alemanes del primer tercio de este siglo como Griziotti y sus seguidores, se proponen construir la teoría del Derecho tributario sustantivo valiéndose de ciertas nociones de tipo económico que no sitúan, como debieran, al elaborar sus tesis, en un plano de complementariedad de los esquemas jurídicos, sino que colocan dentro de estos mismos esquemas, como parte integrante de ellos, lo que inevitablemente conduce a que pierdan de ese modo toda validez científica" (35). Esta misma objeción, ampliamente desarrollada por el profesor de Madrid, es aplicable a todo intento de concebir la transparencia de la forma en que ha sido expuesta en las líneas precedentes. Lo transparentado no es, no debe ser, la realidad económica, que penetra a través de los esquemas jurídicos. Este concepto, que subyace en la literatura hacendística, resulta completamente estéril para definir el régimen de transparencia fiscal.

b) La transparencia como atributo de la persona

También se ha considerado la transparencia, dentro de la ciencia jurídica, como una cualidad de la persona (36).

(35).- F. Sáinz de Bujanda, Naturaleza del hecho imponible, en Hacienda y Derecho, vol. IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, pág. 592.

(36).- R. Illescas Ortiz afirma que la transparencia aparece

Ello supone, de nuevo, un empleo del término en su significado literal. Transparente es, según el Diccionario de la Real Academia Española de la Lengua, el "cuerpo a través del cual pueden verse los objetos distintamente", o "que se deja adivinar o vislumbrar sin declararse ni manifestarse" y, como sinónimo de translúcido, también es transparente el "cuerpo a través del cual pasa la luz, pero que no deja ver sino confusamente a través de él".

Pero en este caso lo que se adivina o deja ver confusamente a través del ente transparente no es la realidad económica, sino la realidad jurídica interna o interior de la persona.

En esta línea se sitúa parte de la doctrina moderna de la personalidad jurídica, que propugna la revisión del concepto tradicional de persona, y que más adelante examinaremos con mayor detenimiento. Baste aquí una referencia, por lo que a la doctrina extranjera se refiere, a las construcciones de Rolf Serick y Tullio Ascarelli.

La doctrina alemana, en general, predica la trans-

en las leyes de la reforma tributaria "entendida como nuevo atributo de las personas jurídicas en cuya virtud éstas pierden su tradicional opacidad y, no obstante su interposición, dejan traslucir lo que se encuentra más allá de su entidad moral"(Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, en Civitas R.E.D.F., núm. 21, enero-marzo 1979, pág. 39)

parencia o "penetración" (Durchgriff) del manto de la personalidad jurídica para alcanzar los bienes y personas que bajo ella se cobijan, únicamente en los supuestos de abuso del derecho, sin que ello implique una negación genérica de la personalidad jurídica de las sociedades, sino limitada al caso particular en que se considere procedente declararlo así por no darse los fines ni la organización que fundan y justifican el reconocimiento o la concesión de la personalidad jurídica (37)

Ascarelli, en cambio, elabora una reconstrucción completa de la teoría de la personalidad jurídica, en la que destaca la transparencia (aunque el autor italiano no emplea esta expresión) como una cualidad de la misma. Sin perjuicio de volver más adelante sobre estos extremos, para Tullio Ascarelli la "persona jurídica" no constituye directamente un dato normativo, como sostiene la doctrina tradicional, sino que es únicamente una expresión abreviada para referirse a una disciplina normativa reguladora de relaciones entre personas físicas. Tomando una conocida frase de Ihering, afirma que puede decirse que la persona, en el lenguaje jurídico, cumple un papel análogo al paréntesis en el lenguaje algebraico. La transparencia de la persona jurídica supone, en

(37).- En esta línea es clásica la obra de R. Serick, *Rechtsform und Realität juristischen Personen*, Berlín, 1955 (Traducción castellana de Puig Brutau, *Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles. El abuso de Derecho por medio de la persona jurídica*, Barcelona,

esta construcción, que la "normativa riassunta con persona giuridica è a sua volta sempre risolubile in una normativa concernente atti di uomini nati da ventre di donna" (38) de forma que estos últimos se dejan ver a través de la indicada normativa.

La doctrina tradicional, en cambio, viene considerando la "opacidad" como un atributo característico de la persona. Así, se afirma que existe una persona jurídica si aparece una entidad independiente de sus elementos componentes, incluso de los individuos humanos que la constituyen, y si esa entidad tiene la aptitud para ser titular de derechos y obligaciones, que son derechos y obligaciones del ente y no de los elementos o miembros componentes (39). El efecto propio y característico de la persona jurídica es, pues, la llamada interposición del ente, esto es, que las relaciones jurídicas ya no se conectan con las personas físicas que integran el grupo, sino al propio ente, dotado de

1958). Y en la literatura italiana, Verrucoli, *Il superamento della personalità giuridica delle società di capitale*, Milán, 1964.

(38).- Tullio Ascarelli, *Personalità giuridica e problemi delle società*, en *Revista delle Società*, 1957, pág. 982.

(39).- "Persona jurídica no es -advertía ya Ruggiero- toda reunión de personas o todo conjunto de bienes destinados a un fin, sino una unión tal que dé vida a una unidad orgánica, a un ente en el que el Estado reconoce una individualidad propia... se origina con la intervención del Estado un nuevo sujeto de Derecho que, como la persona física, resulta titular de una

capacidad jurídica (40).

Este efecto de la "interposición del ente", u opacidad de la sociedad, es el que la doctrina expuesta intenta superar, al menos en los casos de abuso de derecho a través de la personalidad jurídica. Recogiendo esta línea de argumentación el profesor Albiñana afirma que "la personalidad jurídica sólo es un velo que transparenta, y apenas separa, la realidad interna de la sociedad respecto a quienes con ella establecen relaciones jurídicas. El Derecho mercantil, que no es tan sensible a la realidad económica como tiene que serlo el Derecho tributario, reacciona... ante los concretos casos de abuso en el empleo de formas societarias que conllevan el régimen propio de la personalidad jurídica. En cambio, el Derecho tributario,... acude al remedio -heroico- de la reforma legislativa y no exige que exista abuso de la personalidad jurídica, pues basta que la situación real de la sociedad -finés y organización- no se corresponda con la prevista por la ley para otorgar el refe

serie de relaciones jurídicas" (Ruggiero, Instituciones, tomo I, pág. 433).

- (40).- La jurisprudencia es terminante: "carece de todo sentido, siendo improcedente, la pretensión de que una demanda dirigida contra una sociedad tenga que serlo también contra todos y cada uno de los socios que la constituyen, pues demuestra un total desconocimiento de lo que legalmente significa la personalidad jurídica de las sociedades..." (S.T.S. de 20 de mayo de 1976, Ar. nº 2303).

ruido tratamiento jurídico" (41). Esta reforma legislativa, como más adelante aclara el autor, no es otra que la introducción del régimen de transparencia fiscal.

Esta construcción parte de la distinción entre un doble aspecto de la personalidad jurídica: externo e interno. La transparencia vendría a ser así el desconocimiento de la personalidad jurídica "externa" o titularidad formal, para adentrarse en los aspectos internos.

La mencionada distinción, entre personalidad jurídica externa e interna, ha sido elaborada y expuesta con cierta amplitud por Alfonso de Cossío (42). Para este autor, el problema de la personificación es un problema de carácter externo, que va íntimamente vinculado a la titularidad de los derechos y obligaciones, y en tal sentido, el ente colectivo aparece como un "centro de imputación de relaciones jurídicas" más que como una verdadera unidad de poder, y la masa de sus derechos y de sus bienes, en cuanto están afectados a una determinada finalidad, vienen a constituir su substrato real y efectivo, frente al cual los individuos no significan más que meras corporaciones orgánicas que actúan a su servicio.

(41).- C. Albiñana García-Quintana, La personalidad jurídica societaria y el impuesto, en "Anales del C.U.N.E.F." (curso 1978-79), Madrid, 1979, pág. 32.

(42).- A. de Cossío, Hacia un nuevo concepto de la persona jurídica, A.D.C., 1954, págs. 623 y ss.

Frente a los extraños a la organización, y en sus relaciones con ellos, ésta aparece como una unidad individual que opera a través de sus órganos de representación y gestión, comportándose en tales relaciones como verdadero sujeto de derechos y deberes jurídicos, vinculando en ellas las responsabilidades de los bienes que constituyen su patrimonio. No se trata entonces de autonomía, sino de representación orgánica, y los actos del órgano representativo son imputables directamente al ente colectivo que mediante ellos actúa, siempre que éstos se mantengan dentro de los límites de su competencia.

De esta forma lo que era en un principio meramente instrumental y secundario, se convierte en sustantivo, y frente a la persona jurídica perfecta, que supone a un mismo tiempo autonomía y patrimonio, coordinación y subordinación internas y responsabilidad exterior, surge la personalidad de Derecho privado, que, según la feliz expresión de Affolter, tiene tan sólo personalidad "hacia fuera", pero no personalidad "hacia dentro" (43).

En consecuencia, el profesor De Cossío distingue dos aspectos perfectamente diferenciados de la personalidad jurídica: "una personalidad interior, fundada en la autono-

(43).- Affolter, Zur Lehre von der Gesellschaft, en Archiv. für das bürgerliches Recht, tomo 35, págs. 225- 245

mía, elaborada en el campo del Derecho público, y una personalidad exterior, fundada en la titularidad, fruto de la técnica del Derecho privado... De lo dicho se sigue que cuando en Derecho privado atribuimos la personalidad jurídica, lo único que hacemos es atribuirle la titularidad formal o personalidad externa. Queda siempre en pie la cuestión de de--terminar en cada caso concreto hasta qué punto a esa personalidad exterior reconocida corresponde también una personalidad interior; en qué medida existe un complejo de relaciones de coordinación y subordinación propiamente orgánico y superior a la voluntad de los individuos que integran la organización, pudiendo atribuirse a la misma, junto a la titularidad, la autonomía" (44).

Partiendo de esta construcción, Albiñana entiende que sólo es completa (opaca) la personalidad que descansa en una organización que por su entramado (coordinación) y por la formación piramidada de voluntad (subordinación), pueda considerarse propiamente superior e independiente de sus miembros. "Todas las demás entidades plurales, concluye, no consiguen otro reconocimiento legal que el de poder participar en el tráfico jurídico por medio de sus órganos y con proyección unitaria o singular, y este reconocimien--to (personalidad jurídica externa o titularidad formal) ca--rece de opacidad ante las exacciones impositivas" (45).

(44).- A. De Cossío, Hacia un nuevo concepto...cit.,pág.654.

(45).- C. Albiñana García-Quintana, Prólogo a la obra de J. Soto Guinda, Tributación de las Sociedades en España,

c) Especial referencia al Derecho tributario.

Esta concepción de la transparencia, como atributo de la personalidad jurídica, es recogida en el Derecho tributario. Ya hemos expuesto en el epígrafe anterior las consideraciones desarrolladas por el profesor Albifana en este sentido. Más explícitamente R. Illescas Ortiz afirma que la transparencia, que "ha resultado ser uno de los puntos de apoyo de la reforma tributaria producida a lo largo del año 1978", aparece entendida como "nuevo atributo de las personas jurídicas en cuya virtud éstas pierden su tradicional opacidad" (46). La idea aparece implícita incluso en algunas Resoluciones del Tribunal Económico-Administrativo Central (47), en las que se afirma que el acto de disolución de una sociedad, ya sea parcial o total, no supone, jurídicamente hablando, un acto de enajenación, sino meramente especificación de derechos, por cuanto "los socios, si bien de manera ideal, ya eran propietarios de los elementos que forman parte del activo de la sociedad".

De modo análogo se plantea el tema la literatura tributaria extranjera. Dentro de la doctrina francesa, Mau-

Guadiana de Publicaciones, 2ª ed., Madrid, 1976, pág. 39.

(46).- Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 21, pág. 39.

(47).- Resoluciones de 21 de abril de 1971 y 22 de marzo de 1972, entre otras.

rice Cozian propone una cuádruple clasificación fiscal de las sociedades, fundada sobre la imagen de la transparencia (48):

- Las sociedades transparentes, que comprenden las sociedades de copropietarios y, en general, los supuestos de pluripropiedad.

- Las sociedades semi-transparentes, que reagrupan el conjunto de sociedades de personas, las cuales tributan a través del Impuesto sobre la Renta.

- Las sociedades translúcidas, que corresponden a las sociedades de inversión, cuyo tipo básico es la S.I.C.A.V.

- Las sociedades opacas, por último, constituídas por el conjunto de sociedades sometidas al Impuesto sobre Sociedades.

A los efectos de este trabajo, nos interesan fundamentalmente las sociedades semi-transparentes, que vienen a corresponder a las sociedades transparentes en el Derecho tributario español. "Les sociétés semi-transparentes sont des sociétés de personnes, régies par l'article 8 du code général des impôts, dans lesquelles les associés sont personnellement soumis à l'impôt sur le revenu pour la part

(48).- "images fiscales: transparence, semi-transparence, translucidité et opacité des sociétés", J.C.P., 1976, éd. G, I, 2817; J.C.P., 1977, éd. C, I, II, 12341.

de bénéfices sociaux correspondant à leurs droits dans la société. A la différence des sociétés opaques, elles échappent à l'impôt sur les sociétés; à la différence des sociétés transparentes, il n'est pas fait abstraction de l'existence de la société et les associés ne sont pas traités comme de simples co-propiétaires... On saisit ainsi la fosse que sépare la transparence et la semi-transparence" (49).

La noción jurisprudencial y administrativa de "transparencia fiscal" ha sido elaborada en el Derecho francés sobre bases empíricas, de tal forma que, a través de un examen del caso concreto, la Administración fiscal podía apreciar la existencia de la sociedad respecto a un tributo, y aplicar en cambio el "principio de transparencia" respecto a otras figuras impositivas. A partir de dos arrêts del Consejo de Estado francés de 1974, dictados en materia de sociedades anónimas (50), parece cambiar este criterio jurisprudencial, aceptándose el hecho de que "en Derecho mercantil el criterio de mercantilidad no es en modo alguno un criterio material, sino un criterio formal" (51).

(49).- Maurice Cozian, Le régime fiscal des sociétés de personnes (sociétés dites semi-transparentes), en Revue des Sociétés, 1980 (núm. 2), pág. 218.

(50).- Arrêt C.E. 20 février 1974, Société anonyme Elsa; Arrêt C.E. 16 octobre 1974, Société anonyme Cogefra.

(51).- Vid. Christian Gosserez, La fin d'une notion empirique de transparence fiscale? L'imposition des sociétés commerciales exerçant des activités non commer-

En el Derecho tributario alemán no se emplea el término transparencia, pero el concepto está presente en los supuestos de explotaciones comerciales o industriales ("einkunfte aus Gewerbebetrieb"), en los que quedan sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas ("Einkommensteuer") los miembros de las sociedades de hecho y de las sociedades de personas.

Por último, en la doctrina italiana, es frecuente el empleo del concepto, e incluso del término de transparencia, aunque con un mayor alcance que el que debe atribuírsele en la vigente legislación española. En primer lugar, a menudo la transparencia se predica no de la sociedad, sino de la renta obtenida por ésta ("trasparenza fiscale del reddito") (52). Pero, además, el principio de transparencia ("il principio di trasparenza") es una expresión que no se emplea únicamente para referirse al régimen de tributación de las sociedades de personas, cuya renta se grava a través del impuesto personal sobre la renta de cada socio, en proporción a su interés en la sociedad, sino también para explicar otros supuestos, más o menos análogos.

Así, se habla de "il principio di trasparenza per

ciales, Revue de Science financière, Juillet-Septembre, 1975 (núm. 3), págs. 599 y ss.

(52).- Por ejemplo, Euclide Antonini, Le società a base personale: Trasparenza fiscale del reddito, en "Il reddi

le società fiduciarie" (53), afirmando que se puede sostener que el citado principio "vada correttamente inteso come attuazione del principio ben piu generale della capacità contributiva del soggetto d'imposta ed è quindi ad esso che si deve fare riferimento, ogni qualvolta si debba determinare a chi competa l'onere contributivo" (54). Esta idea, en virtud de la cual el principio de transparencia se presenta como una manifestación del principio más general de capacidad contributiva resulta también aplicable al régimen de las sociedades de personas, pues viene a suponer que la renta obtenida por la entidad transparente es una manifestación de la capacidad contributiva de los miembros de esa entidad, y no de la entidad misma (55). Sobre ello volveremos en el capítulo destinado al examen del fundamento del régimen que estudiamos.

También se recurre a la transparencia en las "asso-

tò d'impresa" (Incontri con il Banco di Roma), 1974, II, págs. 89 y ss.

(53).- Cfr. B. Santamaría, Società fiduciarie e di revisione: profili civilistici e disciplina fiscale, Riv. Dtto.Fin.Sc.Fin., 1979, I, pág. 107 y ss.; F. di Maio, Il principio di trasparenza per le società fiduciarie, Dir. Prat.Trib., 1979 (núm. 6), págs. 1597 y ss.; etc.

(54).- F. di Maio, op. cit., pág. 1600.

(55).- Por otro lado, se subrayan los inconvenientes de una rígida aplicación del principio (renta de la sociedad = renta de los socios), y el carácter limitado del

ciazione in partecipazione" (56), cuyo régimen tributario se construye, en ciertos autores, de forma paralela al de las sociedades de personas. Asimismo, se aplica la idea de transparencia a la empresa familiar, cuyos rendimientos se imputan a cada colaborador familiar, proporcionalmente a su cuota de participación en la empresa, cuando tal cuota viene fijada antes del inicio del ejercicio financiero en escritura pública, o en escritura privada autenticada ante Notario, siempre que hayan sido, una u otra, suscritas por todos los partícipes. El legislador tributario "superando la controversia planteada en el campo privado sobre la naturaleza de la empresa familiar, califica a ésta como ente colectivo" (57), para someterlo posteriormente a transparencia, pese al carácter individual de la empresa familiar. Se pretende con esta norma evitar que, al faltar una específica disposición fiscal, dada la relevancia puramente interna de la empresa familiar, el único poseedor de renta sea el cabeza de familia, y todos los rendimientos se integren

mismo, Cfr. E. Antonini, L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Profili giuridici, Dir.Prat. Trib., 1972 (núm. 2), I, pág. 229.

(56).- Vid. G. Provini, Il regime fiscale dell'associazione in partecipazione, Dir.Prat.Trib., 1975 (núm. 6), págs. 1365 y ss. (ibidem, para bibliografía).

(57).- Vid. Nicola D'Amati, Il reddito d'impresa: problemi e tecniche, en La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno di S. Remo, 21-23 marzo 1980), Cedam, Padua, 1981, pág. 101.

en su base imponible, con la consiguiente elevación del tipo de gravamen (58).

C.- El denominado "régimen de transparencia fiscal"

Con las consideraciones expuestas hasta ahora, podemos adentrarnos en el examen del significado de la expresión "transparencia fiscal" en nuestro Derecho positivo. En su sentido o significación actual el término arranca de la Ley 50/1977, de 14 de Noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. Y aún en la preparación, discusión, y posterior promulgación y comentario de la referida Ley, puede marcarse un tránsito de un concepto genérico a otro más específico de transparencia fiscal (59).

De la transparencia fiscal en sentido genérico, co

(58).- Piera Filippi, L'impresa familiare nell'imposizione diretta, Riv. Dtto.Fin.Sc.Fin., 1976 (núm. 4), I, págs. 601 y ss., en especial pág. 610; A. E. Graneli, L'impresa familiare nella riforma tributaria, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1976 (núm. 4), págs. 621 y ss.

(59).- H. Salvador Bullón, La transparencia de sociedades, cit., pág. 96.

mo principio común deseable en las relaciones entre la Hacienda Pública y los contribuyentes, tanto respecto al ingreso como con relación al gasto público, se habla en la Exposición de Motivos que precedió al Proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, haciendo referencia a "ese clima de sinceridad y transparencia fiscal", que, se dice, permitirá de una parte distribuir con justicia los costes colectivos y, de otra, sentar las bases sociales de la próxima reforma tributaria.

Más adelante, en uno de los párrafos finales de la referida Exposición de Motivos se dice literalmente que "un avance necesario y urgente en la línea de transparencia y sinceridad perseguido por la presente Ley se lleva a cabo mediante la regulación de ciertos supuestos de elusión típicos en las sociedades interpuestas".

Como se ve, se habla de sinceridad y transparencia como dos valores o aspiraciones ideales, en el ámbito de la práctica fiscal. Aunque el tema se concreta ya a sociedades, mencionándose expresamente las interpuestas, y haciendo mención a la acumulación de beneficios en dichas entidades que, al no ser distribuídos, nunca llegan a tributar por el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

A una mayor concreción respecto a la transparencia fiscal, con especial referencia a las sociedades, se llega en el Resumen explicativo de la Ley 50/1977, de 14 de No-

viembre, publicado por el Ministerio de Hacienda (60). Al examinar el contenido de esta Ley, se distinguen un conjunto de disposiciones orientadas hacia dos áreas fundamentales. En primer lugar, se sitúan aquellas medidas de política fiscal, complementarias de las de política económica general que ha venido adoptando el Gobierno. El segundo conjunto de medidas que se contienen en la Ley, y que son las que ahora nos interesan, "tienen el carácter de acciones previas para la reforma tributaria, destinadas tanto a crear el clima de sinceridad y transparencia necesario en las relaciones fiscales como a ofrecer a la Administración financiera los medios suficientes para garantizar tal ambiente". Estas medidas son la regularización voluntaria de la situación fiscal, brindada tanto a las personas físicas como a las sociedades, la eliminación de ciertos supuestos claros de elusión fiscal a través de sociedades, el levantamiento del secreto bancario y restablecimiento del deber de colaboración para tales instituciones, y la publicación de las listas de contribuyentes (61).

Como se ve, se emplea la expresión "transparencia" en un sentido muy lato, haciendo alusión al clima que debe

(60).- Medidas Fiscales Urgentes, Servicio de Publicaciones del Ministerio de Hacienda, Madrid, 1977, págs. 107 y ss.

(61).- Medidas Fiscales Urgentes, cit., págs. 109 a 112.

inspirar la nueva etapa de relaciones entre los contribuyentes y la Hacienda Pública, y englobándose una serie de medidas muy heterogéneas.

Sin embargo, el término "transparencia fiscal" se reserva especialmente para las medidas relativas a la elusión fiscal mediante sociedades, que contemplan fundamentalmente a las Sociedades de Inversión Mobiliaria, a los supuestos de transmisión de inmuebles a través de Sociedades, y a las plusvalías inmobiliarias obtenidas por Sociedades extranjeras (62).

En realidad, el significado que debe atribuirse al "régimen de transparencia fiscal" es en cierto sentido más reducido y en cierto sentido más amplio. Es más reducido porque la denominada transparencia fiscal no hace referencia a un clima o ideal de sinceridad, sino a una concreta forma de tributación. Por otro lado, es más amplio porque el régimen de transparencia no se aplica únicamente a los supuestos que el legislador considera que son indicativos de evasión a través de la utilización de sociedades interpuestas, sino también, con carácter voluntario, a la generalidad de las sociedades, que cumplan ciertos requisitos en cuanto a número de socios y capital fiscal.

En sentido técnico, el régimen de transparencia su

(62).- Medidas Fiscales Urgentes, cit., pág. 143.

pone "que la renta obtenida por una sociedad se traslada, íntegramente, a sus socios, en la proporción que les corresponda, según su participación social, y que esta renta, abstracción hecha del tributo societario, pasa a formar parte inmediatamente de la renta de cada socio individual, para tributar por el impuesto personal; la sociedad como tal, no tributa, y todos sus rendimientos se traspasan, cualquiera que sea su naturaleza, a sus titulares individuales" (63). O, en palabras del profesor Albiñana, "el régimen de transparencia fiscal (sea obligatorio, sea optativo) consiste en que la sociedad en transparencia fiscal no es gravada por el Impuesto de Sociedades, y la porción del beneficio o de la pérdida de la respectiva sociedad será directa e inmediatamente imputable a los socios (aunque no se acuerde su distribución), y tal porción será computada (positiva o negativamente) en el correspondiente Impuesto (sobre Sociedades, si se trata de una sociedad, y sobre la Renta de las Personas Físicas, si se trata de una persona física)" (64).

De las dos definiciones recogidas, a título de ejemplo, y sin prejuzgar de momento si el ente transparente posee personalidad jurídica o no, se deduce el significado técnico preciso del denominado régimen de transparencia fis

(63).- J. Zurdo Ruíz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, R.D.F.H.P., núm. 142 (julio-agosto 1979), pág. 727.

(64).- C. Albiñana García-Quintana, Hacienda Pública II, U. N.E.D., Madrid, 1980, vol. 2, pág. 492.

cal.

La expresión, sin embargo, ya era utilizada anteriormente con este significado. Desde nuestra antigua Contribución sobre la Renta, el término "transparencia" era de habitual utilización doctrinal para designar el fenómeno de atribución inmediata de los beneficios de las comunidades de bienes y de las herencias yacentes a los comuneros y partícipes, sin posibilidad legal de constituirlos en reservas (a efectos de la imposición de los miembros de estas entidades), con la excepción, tardíamente reconocida, de la constitución del fondo de previsión para inversiones (65).

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 12 regula la transparencia fiscal, no emplea, sin embargo, esta expresión. En cambio, la Ley 61/1978, de 27 de Noviembre, reguladora del Impuesto de Sociedades consagra en su artículo 19 el término "transparencia fiscal", aunque limitando su alcance a las entidades con personalidad jurídica, dejando fuera las comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

La Exposición de Motivos de la mencionada Ley, delimita el régimen de transparencia en los siguientes térmi-

(65).- A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, C.T., núm. 29 (1979), pág. 75.

nos: "La noción de transparencia fiscal implica una negación de la personalidad fiscal de un determinado tipo de Sociedades o Asociaciones, lo que conlleva la tributación del beneficio social tan sólo a nivel del socio. El fenómeno de la transparencia fiscal se desdobra en dos aspectos diversos: por una parte, Sociedades personalistas y Asociaciones sin fines de lucro, y, por otra, las Sociedades interpuestas. En el primer caso, la transparencia fiscal trata de resolver el problema de la doble imposición. En el segundo, trata de penalizar la reducción de la imposición personal del contribuyente. En las legislaciones fiscales de numerosos países está reconocida la transparencia en los dos sentidos considerados..." (66).

Glosando estas palabras, Salvador Bullón distingue entre personalidad fiscal y personalidad jurídica, afirmando que "frente a la personalidad jurídica de Derecho privado, que supone titularidad o posibilidad activa -de derechos y obligaciones-, supone la fiscal posibilidad pasiva de ser susceptible de gravamen, o sujeto pasivo del tributo" (67). Con esta distinción explica el pretendido desconocimiento de la personalidad en los supuestos de transparencia pues

(66).- Los documentos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades pueden verse en el núm. 27-28 (julio-diciembre 1980), de Civitas R.E.D.F., págs. 403 y ss. El párrafo transcrito, en pág. 413.

(67).- H. Salvador Bullón, La transparencia de Sociedades, cit., pág. 92.

como " la posibilidad de ser sujeto de gravamen en el tributo de que se trate... va unida a la titularidad o relación con el hecho imponible, resulta que, en síntesis, el legislador... sustrae el hecho imponible de manos de la sociedad y lo atribuye o concreta en la persona del socio"(68).

La entraña del proceso radica, en opinión de este autor, en considerar como si fueran de los socios los beneficios que la sociedad genera, mediante el sencillo procedimiento de presumir atribuidos a los socios los beneficios sociales en la misma porción o cuota proporcional en que dichos socios participan en el capital de la entidad. "Como se ve, concluye, la personalidad fiscal de la sociedad desaparece: no se la considera ligada al hecho imponible (beneficios producidos en la gestión social); sino que éstos se atribuyen a los socios, en la proporción dicha de la cuota social de cada uno de éstos en el capital de la entidad " (69).

Estas reflexiones introducen una idea sugestiva que, en su lugar oportuno, desarrollaremos: la posibilidad de explicar jurídicamente el fenómeno de la transparencia fiscal en base al análisis del hecho imponible. Pero incurren, a a vez, en un grave error, consistente en afirmar la existencia

(68).- H. Salvador Bullón, op. cit., pág. 99.

(69).- H. Salvador Bullón, op. cit., pág. 100.

cia de una personalidad jurídica fiscal distinta de la de Derecho común, siendo así que el concepto de persona, como concepto propio de la Teoría general, es unívoco y válido para todas las ramas del ordenamiento jurídico. Ciertamente este enfoque viene propiciado por la propia Exposición de Motivos de la Ley, al afirmar que la noción de transparencia implica negar la personalidad fiscal de determinadas sociedades. Pero ni la definición de conceptos es tarea propia del legislador, ni la afirmación que comentamos aparece en el texto de la Ley, sino como preámbulo de la misma, con lo que carece de todo valor vinculante para el intérprete. Con todo, el problema será examinado con mayor detenimiento en un capítulo posterior de este trabajo.

Recapitulando lo dicho hasta ahora, podemos concluir que el "régimen de transparencia fiscal" consiste en un conjunto de normas que establecen la mecánica de tributación sobre las rentas de determinadas entidades, (que por carecer de personalidad jurídica, por su escasa dimensión, o por sus peculiares características que las hacen acreedoras de la desconfianza del legislador, no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades), delimitando el hecho imponible (tanto en su elemento objetivo como subjetivo) a que la obtención de tales rentas da lugar, determinando los sujetos pasivos de la obligación tributaria (que nace como consecuencia de la realización del hecho imponible) y las reglas para determinar la cuantía de la deuda tributaria en estos sujetos, y estableciendo una serie de obligaciones accesorias, tanto a cargo de las citadas entidades como de los sujetos pasivos.

2. Clases de transparencia.

Una vez delimitado el alcance del régimen de transparencia, hay que poner de manifiesto que, en realidad, no existe una figura única, sino múltiples figuras de transparencia (70), que en atención a sus varias características se agrupan en tipos que es preciso conocer.

La tipología de la transparencia puede trazarse desde muy diferentes puntos de vista. En primer lugar, según que la entidad transparente esté dotada o no de personalidad, distinguiremos la transparencia propia de la impropia (A). En segundo lugar, la transparencia puede venir impuesta necesariamente por la Ley, o ser elegida voluntariamente dentro de ciertos requisitos (B). En tercero y último lugar, cabe distinguir los supuestos regulados por las leyes propias de los impuestos sobre la renta, esto es, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y la Ley del Impuesto sobre Sociedades (y disposiciones complementarias), de aquellos otros supuestos para los que se ha dictado una normativa especial (C).

La pluralidad de tipos señalados no destruye, sin embargo, la unidad conceptual de la figura, la cual, funda-

(70).- Conservamos el término transparencia para designar a todas ellas, aunque se han propuesto otras denominaciones. Así, Maurice Cozian (images fiscales... cit.)

mentalmente, sigue siendo idéntica en cada una de sus clases.

Se ha discutido, no obstante, la posibilidad de configurar la que denominamos "transparencia impropia" como un verdadero supuesto de transparencia (71). Realmente si se partiera para definir la transparencia de la idea de desconocimiento de la personalidad jurídica, la unificación conceptual resultaría difícil, por no decir imposible. Pero no ocurre así arrancando del análisis del hecho imponible.

La unidad fundamental de las distintas clases de transparencia no equivale, sin embargo, a la posibilidad actual de un tratamiento conjunto. Esta puede ser la meta del trabajo legislativo, y puede presidir todo tipo de consideraciones "de lege ferenda", pero no refleja la situación actual. La variedad de tratamiento positivo exige, en efecto, un estudio separado de los supuestos especiales, por un lado, y de los supuestos generales por otro, y dentro de éstos, de la transparencia propia y de la impropia. En el presente trabajo prescindimos de un examen detallado

distingue la transparencia, la semi-transparencia y la translucidez, aparte de los supuestos de opacidad.

(71).- Generalmente, en estos supuestos no se emplea la expresión "transparencia" sino la de "atribución de rentas", siguiendo la terminología del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El

de los supuestos especiales. A la transparencia propia (necesaria y voluntaria) y a la transparencia impropia dedicamos sendos capítulos de la segunda parte.

A.- Transparencia propia e impropia

La primera distinción que se debe efectuar responde al criterio de que el ente transparente tenga o no personalidad jurídica. En el primer caso se trata de transparencia propia; en el segundo, de transparencia impropia.

Así, según la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (72), son supuestos de transparencia propia:

- Las Sociedades de Inversión Mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización calificada, las Sociedades de

profesor Albiñana habla de "imputación ineludible", rechazando también que sea de aplicación el mecanismo de la transparencia fiscal (Hacienda Pública II, cit., pág. 531). Sin embargo, en otro trabajo (La personalidad jurídica societaria y el impuesto, "Anales del C.U.N.E.F.", Curso 1978-79, Madrid, 1979, págs 38-39) incluye estos supuestos entre las modalidades de transparencia fiscal.

(72).- Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, artículo 12,2 y 3;

Cartera, y las Sociedades de mera tenencia de bienes, cuando se dé cualquiera de las circunstancias siguientes:

a) Que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a un grupo familiar.

b) Que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a diez o menos socios, siempre que ninguno de ellos sea persona jurídica de Derecho público.

- Las entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional en las que todos sus socios sean profesionales de dicha actividad.

- Todas las demás sociedades, cualquiera que sea su forma o actividad, siempre que opten por la transparencia, cuando reúnan los dos requisitos siguientes:

a) no exceder de veinticinco socios en cualquier fecha del ejercicio social.

b) tener un capital fiscal inferior a cien millones de pesetas

En cambio, son supuestos de transparencia impropia las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria (73).

Cfr. artículos 28 y 29 del Reglamento.

(73).- Artículo 12,1, de la Ley del I.R.P.F. y artículo 27

La Ley del Impuesto sobre Sociedades (74), acoge esta distinción, aunque no hace referencia a los supuestos de transparencia impropia, debido a que las entidades sin personalidad no están sujetas al Impuesto de Sociedades, al menos según el tenor literal de la Ley (75), aunque la cuestión no es tan simple como a primera vista pudiera parecer.

Se ha afirmado, como ya mencionamos, que los supuestos de transparencia impropia no son en realidad casos de transparencia. Entre otros Albiñana, aunque en alguna ocasión ha incluido a las entidades sin personalidad entre los supuestos de transparencia (76), entiende que no hay verdadera transparencia, pues, aunque "no existiera disposición tributaria aplicable, éste y no otro sería el régimen a aplicar" (77).

del Reglamento. Puede causar asombro la inclusión de las sociedades civiles entre las entidades sin personalidad jurídica. La solución, como veremos más adelante, no puede ser otra que una interpretación correctiva de los términos de la Ley.

(74).- Artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 de Noviembre, reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

(75).- El artículo 4 de la Ley del I.S. dispone en su número uno: "Son sujetos pasivos del Impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al Impuesto sobre la Renta."

(76).- C. Albiñana García-Quintana, La personalidad jurídica societaria y el impuesto, cit., págs. 38-39.

(77).- C. Albiñana García-Quintana, La Ley de Medidas Ur --

En efecto, el artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas resulta, a primera vista, superfluo. En el se mencionan, como ya se ha dicho, las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, y éste artículo, como ha puesto de relieve el profesor Sáinz de Bujanda en un conocido trabajo dedicado al tema, tiene una eficacia puramente didáctica u orientadora. En definitiva, se limita a recordar al legislador la posibilidad de que en futuras Leyes atribuya la consideración de sujetos pasivos del tributo a las entidades que reúnan las características del artículo 33. "Lo que en él se establece... es que ciertas entidades que carecen de personalidad jurídica podrán tener la consideración de sujetos pasivos si existen leyes tributarias que así lo establezcan. Es obvio que semejante declaración no tiene eficacia operativa alguna, dado que se limita a señalar la posibilidad lógica de que determinadas entidades sean sujetos pasivos del tributo, aún cuando carezcan de personalidad jurídica, pero no señala en forma preceptiva cuáles son las entidades que en cada tributo pueden tener la expresada consideración, ni tampoco contiene un mandato de tipo general conforme al cual toda entidad que reúna las características enunciadas en el artículo 33 pueda ser considerada sujeto pasivo de cualquier impuesto, salvo exclusión expresa contenida en la Ley que lo

gentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria, Civitas R.E.D.P., núm. 15-16 (julio-diciembre 1977), pág. 476.

regule" (78).

Por ello, el profesor Albiñana propone la siguiente clasificación de los supuestos que nos ocupan:

- Por un lado, los supuestos que nosotros hemos de nominado de transparencia propia, bajo la rúbrica de "imputación (obligatoria u optativa) por transparencia fiscal".

- En segundo lugar, las entidades colectivas sin personalidad jurídica, para las que reserva la expresión "imputación ineludible", ya que estas entidades "no están su jetas al Impuesto de Sociedades. Por tanto, los beneficios o rendimientos en ellas generados han de imputarse a sus par tícipes de modo directo, inmediato o mecánico, sin tener que acudir al mecanismo de la transparencia fiscal".

- Por último, se refiere a la "imputación por trans parencia fiscal en razón de la forma societaria", anotando que, " como las sociedades civiles disfrutan de personalidad jurídica, estamos ante un supuesto de transparencia fiscal ..., pero no en consideración a su dimensión, comportamiento societario, etc., sino en mérito a su condición de sociee

(78).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, en Hacienda y Derecho, V, Instituto de Estudios Polítici cos, Madrid, 1967, pág. 446.

dad civil" (79).

La postura mayoritaria también excluye del concepto de transparencia los supuestos que hemos denominado de transparencia impropia. Para J. G. Recio Adrados "a pesar de su ubicación... no corresponden a un supuesto de transparencia, sino más bien a un criterio de distribución simple de bases, sin novedad alguna en la normativa vigente" (80). En el mismo sentido, entre otros, Julián Cervera opina que "no se trata de un caso de transparencia propiamente dicha, ya que ésta presupone, en primer lugar, la existencia de un ente gravado por el Impuesto sobre Sociedades, para, posteriormente, no sujetarlo a dicho gravamen, sino declararlo transparente, imputando directamente sus resultados positivos o negativos a sus socios o partícipes" (81).

Frente a estas opiniones, hemos de hacer una serie de matizaciones. Por un lado, de un atento examen del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas resulta que el legislador no pretende establecer ningún tipo de distinción entre las "sociedades civiles"

(79).- C. Albiñana García-Quintana, Hacienda Pública II, cit., págs. 531-532

(80).- J. G. Recio Adrados, Transparencia fiscal, R.D.F.H.P. núm. 147 (mayo-junio 1980), pág. 697.

(81).- J. Cervera González, Las sociedades transparentes, C. T., núm. 31 (1979), pág. 50. (Recogido también en Trimestre Fiscal, núm. 9, 1981, págs. 75 y ss.).

y las "demás entidades carentes de personalidad jurídica". Ciertamente las sociedades civiles adquieren personalidad, salvo que sus pactos se mantengan secretos entre los socios, pero la solución de la aparente contradicción en que incurre el legislador debe buscarse, en nuestra opinión, a través de una interpretación correctiva del término "sociedad civil", lo que resulta más conforme con el espíritu del precepto que comentamos, dada su colocación sistemática entre los supuestos de transparencia impropia.

Por otra parte, entendemos que los supuestos del mencionado artículo 12.1 caben en el concepto de transparencia, tal como lo hemos delimitado. Obviamente, si se parte, como es común, de que la transparencia supone desconocimiento de la personalidad jurídica esta afirmación resultaría difícil de sostener. Pero, en nuestra opinión, el régimen que estudiamos no implica desconocimiento de la personalidad jurídica, ni en los supuestos de transparencia impropia (como es obvio), ni en los supuestos de transparencia propia. Además, las entidades del artículo 33 son consideradas de forma unitaria por el legislador, tanto tributario como civil, independientemente de que, según establezca la ley propia de cada tributo, asuman o no la condición de sujetos pasivos. Esto explica, como veremos más adelante, y permite superar, la aparente contradicción del artículo 33 de la Ley General Tributaria con el concepto de capacidad jurídica tal como viene elaborado por la Teoría General del Derecho.

Así, pues, en todo caso (transparencia propia e im-

propia) hay un ente colectivo (dotado de personalidad o no) que es considerado de forma unitaria por el Derecho y que obtiene renta, aunque no realiza por ello el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, mientras que sus miembros sí realizan el hecho imponible de su respectivo impuesto personal. En resumen, tanto los supuestos del número 1 como los de los números 2 y 3 del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pueden ser considerados como supuestos de transparencia.

Si las comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades carentes de personalidad jurídica reúnen los requisitos del concepto de transparencia tal como lo hemos delimitado, ¿dónde radica entonces la impropiedad de esta clase de transparencia?. La respuesta es bien simple. De un estudio detallado de la Ley y del Reglamento se deduce una radical separación entre el régimen de transparencia impropia (denominado "de atribución de rentas") y el régimen de transparencia de sociedades (82). Esta diferencia de tratamiento, sobre la que profundizaremos en la segunda parte de nuestro estudio, está latente en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, se reafirma con la omisión que la Ley del Impuesto sobre Sociedades hace de los supues

(82).- Vid. E. Abella Poblet, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Madrid, 1980, pág. 150; Maurice Cozian subraya "la fosse qui sépare la transparence (o sea, lo que hemos denominado transparencia impropia) et la semi-transparence

tos de transparencia impropia, y se acentúa con la interpretación que la Administración lleva a cabo, tanto a través del Reglamento como de las contestaciones a las consultas vinculantes formuladas en esta materia.

Esta profunda diferencia de regulación positiva supone un giro radical en el tratamiento de las entidades sin personalidad, que, hasta ahora, pese a los grandes escollos dogmáticos, se trataban de equiparar a las personas jurídicas. Constituye uno de los más graves defectos del régimen de transparencia fiscal, y supone prescindir de los laboriosos esfuerzos doctrinales y de las conclusiones a que la ciencia jurídica había llegado en el camino seguido hasta la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

B.- Transparencia voluntaria y necesaria.

Una segunda distinción es la que puede establecerse entre transparencia voluntaria u optativa y necesaria o forzosa. La naturaleza jurídica es similar (ambas son indistintamente supuestos de transparencia, con la única diferencia de su origen voluntario y legal, respectivamente),

(transparencia propia)" (Le régime fiscal des sociétés de personnes... cit., pág. 218).

aunque el fundamento es totalmente distinto en uno y otro caso. La regulación positiva, con la salvedad relativa al régimen de la opción en los supuestos de transparencia voluntaria, también es uniforme.

El criterio de distinción es ahora la naturaleza del acto por el que la transparencia, o imputación de rendimientos, se produce. La transparencia necesaria tiene lugar por ministerio de la Ley. La transparencia voluntaria surge como consecuencia de una decisión de los miembros de la entidad (83) cuyos beneficios son objeto de imputación (84).

Esta clasificación surge tanto de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Según la Exposi--ción de Motivos de esta última "el fenómeno de la transparencía fiscal se desdobra en dos aspectos diversos: por una parte, Sociedades personalistas y Asociaciones sin fines de lucro y, por otra, las Sociedades interpuestas (85). En el pri

(83).- La opción corresponde a los socios, y no a la sociedad, pese al tenor literal del artículo 12,3, de la Ley del I.R.P.F.: "... las demás sociedades...podrán optar..."; y del artículo 19.2 de la Ley del I.S.: "Podrán optar...las siguientes Entidades..."

(84).- Vid. Rafael Illescas Ortiz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 21, pág. 40.

(85).- "En particular, los razonamientos sobre el tratamiento de las sociedades interpuestas. La expresión socie

mer caso, la transparencia fiscal trata de resolver el problema de la doble imposición. En el segundo, trata de penalizar la reducción de la imposición personal del contribuyente.

En las legislaciones fiscales de numerosos países está reconocida la transparencia en los dos sentidos considerados. Pero, mientras que las normas aplicables a las Sociedades de personas y Entidades sin fin de lucro suelen ser de carácter opcional para el contribuyente, las que se refieren a Sociedades interpuestas o a evitar prácticas semejantes de evasión fiscal, son, en general, de carácter sancionador.

El fenómeno de la transparencia se recoge, por primera vez en nuestro sistema fiscal, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. El proyecto de Ley se coordina con el citado Impuesto y recoge y desarrolla el principio de la transparencia fiscal. Además lo recoge en los dos aspectos anteriormente mencionados. Como Sociedades interpuestas se aplica a determinadas Sociedades de inversión mobiliaria y a determinadas Sociedades que tienen por objeto

dades de personas y la sujeción de las entidades sin fin de lucro, son harto discutibles según el ordenamiento y la doctrina aplicables..." (C. Albiñana García-Quintana, la personalidad jurídica societaria y el impuesto, cit., pág. 38, en nota).

social la mera tenencia de bienes, a quienes la transparencia fiscal se les aplica con carácter imperativo. Como Sociedades de personas -incluyendo como tales, a estos efectos, incluso las Sociedades anónimas y limitadas de reducido número de socios o de reducido capital y a Entidades que no persiguen fines de lucro- se les da la opción para tributar en el régimen de transparencia fiscal. Evidentemente, las Sociedades interpuestas citadas, en todo caso, y las de personas, cuando ejerciten su derecho de opción, no tributan por el Impuesto sobre Sociedades" (86).

La Exposición de Motivos da a entender que los supuestos de transparencia necesaria son los de Sociedades interpuestas, y los de transparencia voluntaria los de Sociedades de personas, dejando aparte de momento las entidades sin fin de lucro, a las que nos referiremos en el epígrafe siguiente. Pero del examen de los preceptos legales se deduce que:

- La Ley no da un concepto de Sociedades interpuestas. La idea de evasión fiscal mediante sociedades estuvo sin duda presente en la mente del legislador al determinar los supuestos de transparencia necesaria, pero no trasciende al Derecho positivo. En concreto, estos supuestos son:

a) En primer lugar, todos los casos de transparen-

(86).- Vid. Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 413.

cia necesaria, es decir, sociedades civiles, comunidades de bienes, herencias yacentes y demás entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria (87). El fundamento de estos supuestos de transparencia no es, sin embargo, evitar el uso de sociedades interpuestas, como veremos en su momento.

b) En segundo lugar, dentro ya de la transparencia propia, las Sociedades de Inversión Mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización calificada, las Sociedades de Cartera y las Sociedades de mera tenencia de bienes cuando el cincuenta por ciento del capital social pertenezca a un grupo familiar, o a diez o menos socios, siempre que ninguno de ellos sea persona jurídica de derecho público (88).

c) En tercer lugar, las entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional en las que todos sus socios sean profesionales de dicha actividad (89).

- En cuanto a la transparencia voluntaria, resulta que quedan sometidas a este régimen, no las Sociedades de

(87).- Artículo 12.1 de la Ley del I.R.P.F. y 27 del Reglamento.

(88).- Artículos 12.2.A de la Ley del I.R.P.F.; 28.A, del Reglamento; y 19.1 de la Ley del I.S.

(89).- Artículos 12.2.B de la Ley del I.R.P.F.; 28 .B del Reglamento; y 19.1 de la Ley del I.S.

personas, como afirma la Exposición de Motivos y ocurre en Derecho comparado, sino, siempre y cuando ejerciten su derecho de opción en tiempo y forma, todas las demás sociedades (de personas o de capitales), cuyo número de socios no exceda de veinticinco en cualquier fecha del ejercicio social y que tengan un capital fiscal inferior a cien millones de pesetas (90).

Un sector de la doctrina ha puesto de relieve que "aunque hablemos de un régimen de imputación forzosa siguiendo la normativa legal y dentro de los requisitos señalados en la misma, es deducible lógicamente que en la aplicación práctica, y visto desde el ángulo del contribuyente, este régimen será en una buena medida discrecional, puesto que existe la posibilidad de salvar la obligatoriedad mediante la modificación de las participaciones sociales para situarla fuera de los límites... (ya expresados), así como la estructura de inversión de su capital social. Por ello, desde este punto de vista, se tratará siempre en el terreno de la práctica de adoptar por estas sociedades la decisión que pueda serles fiscalmente más favorable, como técnica de opción" (91).

(90).- Artículos 12.3 de la Ley del I.R.P.F.; 29 del Reglamento, y 19.2.a) de la Ley del I.S.

(91).- Alfonso Ballesteros, La transparencia fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 26, abril-junio 1980, pág. 306.

Resulta paradójico que un régimen, el de transparencia necesaria, cuyo fundamento es evitar la elusión mediante sociedades, haya sido delimitado de tal forma que resulte "de hecho" opcional. Ello no es obstáculo, evidentemente, para mantener la clasificación que analizamos, pues, aunque sea discutible si en la práctica la transparencia resulta forzosa en algún caso, jurídicamente no cabe duda de que hay supuestos, perfectamente delimitados, imperativos, por un lado, y voluntarios, por otro.

Sin embargo, en la tramitación parlamentaria del Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el carácter imperativo u opcional de la transparencia fue un tema discutido. Una enmienda de la Minoría Catalana proponía una nueva redacción del artículo 12 en la que se suprimiera la imputación obligatoria de rendimientos a los socios en los casos de sociedades de inversión mobiliaria y en las de mera tenencia de bienes (92). Prevaleció el criterio de la ponencia, contrario a la implantación del sistema con carácter puramente opcional. En sentido inverso la enmienda número 8, presentada por el Grupo Parlamentario Mixto proponía que el carácter imperativo de la transparencia se extendiera a los supuestos del apartado 3 del artícul

(92).- Enmienda número 27/28, suscrita por don Ramón Trías Fargas (Minoría Catalana). La enmienda proponía reservar el régimen de atribución a las sociedades que lo solicitaran y que reunieran los requisitos de tener menos de diez socios en cualquier fecha del ejercicio social y tener un capital fiscal inferior a

lo 12, alegando "que es adecuado que a estas sociedades se les aplique el régimen establecido en el apartado 2 por razones de su normal semejanza con los supuestos de dicho apartado". La Ponencia estimó por unanimidad que " el régimen de imputación de beneficios para las sociedades comprendidas en el proyecto debe tener carácter opcional y no obligatorio, dado que se trata de una novedad en nuestro régimen tributario que debe ser ensayada con cautela..." (93).

Desde otro punto de vista, puede plantearse el problema de la posible discriminación entre las sociedades necesariamente transparentes y las sociedades no transparentes (o que pueden optar por la transparencia) (94). En los

veinticinco millones de pesetas, agregando que la opción ofrecida habría de ejercitarse por la sociedad dentro de los dos primeros meses siguientes al cierre de su ejercicio social. (Vid. el número 17-18 de Civitas R.E.D.F., monográfico sobre el I.R.P.F., pág. 187).

(93).- Ibidem, págs. 188-189.

(94).- "... nessuno può negare come ciò (el carácter imperativo de la transparencia de la sociedad de personas) costituisca un fattore discriminante tra Società di persone e Società di capitali assai insidioso, che può dar luogo ad una decadenza dell'istituto delle società di persone e -in futuro- ad un impiego pressoché esclusivo delle società di capitali come mezzo per promuovere iniziative imprenditoriali di qualsiasi tipo ..."

"Per ovviare a tale indubbio inconveniente, che implica un uso distorto dello strumento fiscale...

supuestos de transparencia voluntaria no se plantearía el problema, o al menos no con la misma intensidad, pero dado el fundamento del régimen resultaba una consecuencia necesaria el carácter imperativo de la transparencia en determinados supuestos

C.- Supuestos especiales

Hasta ahora hemos venido refiriéndonos a los que denominamos supuestos generales de transparencia, que son los únicos contemplados en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, en cambio, introduce en su artículo 19, dos, b) un nuevo supuesto de transparencia, el de las asociaciones, agrupaciones temporales y las uniones temporales de

La soluzione piú corretta potrebbe consistere nel prevedere, per le società di persone, la facoltà di optare per il regime fiscale proprio delle società di capitali": Gaspare Falsitta, Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordinamento italiano, en "La Struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale" (Atti del Convegno di S. Remo: 21-23 marzo 1980), Cedam, Padua, 1981, págs. 119-120. Sobre el tema cfr. Gian Antonio Micheli, Società di persone e società di capitali di fronte alla Legge tributaria, en "La Struttura dell'impresa...", cit., pág. 45 y ss.

Empresas y las cooperativas, cuando las mismas se consideren beneficiosas para la economía española (95). Estas entidades podrán optar por el régimen de transparencia, con los trámites, requisitos y condiciones que señale la legislación especial.

Este nuevo supuesto de transparencia no deja de plantear numerosas dudas e incertidumbres doctrinales (96). Sin embargo, un estudio pormenorizado del problema excede los límites propuestos en este trabajo, por lo que únicamente realizaremos aquí unas consideraciones de tipo general, prescindiendo del tema en los capítulos posteriores.

La regulación de estos casos de transparencia se remite, como hemos dicho, a la legislación especial, que será la encargada de regular los "trámites, requisitos y condiciones" de esta peculiar forma de transparencia opcional, si bien sus efectos genéricos serán en principio los mismos que para las demás entidades transparentes.

(95).- Artículo 19.2.b) de la Ley 61/1978, de 27 de Noviembre, reguladora del I.S.; posteriormente estos supuestos han sido recogidos en el artículo 29.2 del Reglamento del I.R.P.F. (tanto en el derogado Reglamento aprobado por R.D. de 2 de Noviembre de 1979, como en el vigente de 3 de Agosto de 1981).

(96).- Vid. Rafael Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, cit., pág. 44; Federico Sánchez Pinilla, Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Empre

Respecto a las asociaciones, agrupaciones temporales y uniones de empresas, hay que tener presente la Ley 18/1982, de 26 de Mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de Empresas y de las Sociedades de desarrollo industrial regional, cuyo artículo 6 considera sujetas al Impuesto sobre Sociedades (97) a las Agrupaciones de Empresas, a las que, no obstante, será aplicable el régimen de transparencia fiscal, cuando se hallen inscritas en el Registro Especial que al efecto llevará el Ministerio de Hacienda (98). Disposición similar contiene el artículo 10 de la mencionada Ley respecto a las Uniones Temporales de Empresas.

sas, Madrid, 1982, pág. 60; E. Alsina Riubrugent y J. Arias Velasco, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Bosch, Barcelona, 1980, págs. 58 a 61, entienden que la aprobación de estos supuestos de transparencia "se debe a un error".

- (97).- Nótese que el artículo 4 de la Ley del I. S. considera sujetos pasivos a las entidades "con personalidad jurídica", en franca contradicción con otros preceptos de la Ley (19.2.b. por ejemplo). La Ley 18/1982, de 26 de Mayo, sin modificar el texto del artículo 4 de la Ley del I. S., viene a aclarar el tema, al sujetar expresamente a entidades sin personalidad jurídica al I. S., lo que antes podía ya deducirse del artículo 19.2 (al permitir "optar" por la transparencia) y así lo venía entendiendo la Administración.
- (98).- En la tramitación parlamentaria de este Proyecto se hablaba de "supertransparencia" para referirse a estos supuestos. La diferencia más sobresaliente es que en los casos de Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas, si no pueden determinar beneficios o pérdi

En relación a las Cooperativas (99) la disposición transitoria quinta de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades dispone que "en tanto no se promulgue una nueva legislación especial sobre Cooperativas, las Cooperativas fiscalmente protegidas y las de segundo grado podrán acogerse al régimen de transparencia fiscal previsto en el artículo diecinueve, apartado dos, de esta Ley". La Orden de 14 de Febrero de 1980, en su apartado V, contiene las normas oportunas sobre la aplicación del régimen de transparencia fiscal a estas entidades (100).

Nótese que el citado artículo 19, dos, b) de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades establece que las entidades que estamos comentando "podrán optar" por el régi-

das comunes, "se imputarán los ingresos y gastos a las Empresas miembros, según los pactos establecidos al efecto..."

- (99).- Sobre Cooperativas, sus clases y carácter, las fiscalmente protegidas, etc., vid. Ley 52/1974, de 19 de diciembre, General de Cooperativas, modificada por R. D. 2508/1977, de 17 de junio, al que completa en materia de beneficios fiscales el 1855/1978, de 29 de junio; el Estatuto fiscal de Cooperativas, Decreto 888/1969, de 9 de mayo, y sobre la aplicación del régimen de transparencia fiscal a las mismas, la Orden de 14 de febrero de 1980.
- (100).- Pueden acogerse al régimen de transparencia fiscal las Cooperativas fiscalmente protegidas y las de segundo grado, así como aquellas en que se den los requisitos previstos en el artículo 12, tres, de la Ley 44/1978, de 27 de diciembre... Las no comprendi-

men de transparencia fiscal (101), lo que, "a sensu contrario" supone que, si no optan, tributan por el Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, el artículo 4 de la Ley, sólo considera sujetos a las personas jurídicas, cualidad que no ostentan las Entidades mencionadas, salvo las Cooperativas.

Por ello no resulta enteramente correcto afirmar que el régimen de transparencia fiscal " consigue una delimitación más clara, en función del sujeto pasivo, de los campos de aplicación del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades" (102)

Ciertamente la delimitación de ambos impuestos se hace fundamentalmente en base al sujeto pasivo. Las perso-

das en al apartado anterior, que pretendan acogerse al citado régimen deberán solicitarlo del Ministerio de Hacienda en el plazo de tres meses, a partir de la fecha en que dé comienzo su primer ejercicio económico, acompañando una serie de documentos, que la propia orden señala.

(101).- Se trata, pues, de un nuevo supuesto de transparencia optativa. Aníbal Caro Cebrián califica estos su puestos de "facultad del administrado", pero "a diferencia de la opción de la Ley del I.R.P.F... con sometimiento a la autorización de la Administración". Cfr. artículo 30.5 del nuevo Reglamento del I.R.P.F., artículos 6 y 10 de la Ley 18/1982, de 26 de Mayo; y apartado V de la Orden de 14 de febrero de 1980.

(102).- Fr. Clavijo Hernández, Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1980, pág. 124; Vid. Ernes

nas jurídicas son, en caso de obtener renta, sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Las personas físicas son, en caso de obtener renta, sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Sin embargo, esta delimitación así hecha exige ciertas precisiones complementarias.

Em primer lugar, en los supuestos que hemos denominado de transparencia propia, existe una persona jurídica que obtiene renta y, sin embargo, no es sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. En segundo lugar, y este es el caso que ahora nos interesa, la regla general que acabamos de enunciar se ve excepcionada en la propia Ley del Impuesto, debido a la contradicción existente entre el artículo cuatro y el artículo diecinueve ya mencionados. La línea in

to Eseverri, La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, Civitas R.E.D.F., núm. 30 (abril-junio 1981), págs. 324 a 327, quien entiende que "la vigente Ley reguladora del Impuesto de Sociedades, consigue una más depurada técnica a la hora de delimitar el sujeto pasivo del Impuesto, no exenta de ciertos inconvenientes que se detectan a lo largo de la Ley; en especial cuando en algún punto de su articulado hace alusión a determinadas entidades que carecen de personalidad jurídica (Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas y Fondos de Inversión Mobiliaria) lo que viene a confundir, y al propio tiempo distorsiona la concepción del sujeto pasivo en el artículo cuatro de dicha Ley". Sobre este problema en el Derecho italiano vid. G. A. Micheli, Società di persone e società di capitali di fronte alla Legge tributaria, cit., págs. 45 y ss.

interpretativa más adecuada para superar esta contradicción es entender que al lado de las personas jurídicas, son también sujetos pasivos de Impuesto sobre Sociedades determinadas entidades carentes de personalidad jurídica, tales como las Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas. Así lo viene entendiendo la Administración, para la cual "frente a la norma general del artículo cuatro de la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, que establece el principio de sujeción al Impuesto de los sujetos pasivos con personalidad propia, la Ley extiende el ámbito de su aplicación en los casos específicos que anuncia expresamente, tal sucede con las Asociaciones, Agrupaciones temporales y las Uniones temporales de Empresas citadas en el artículo 19.2.b) que no tienen re conocida personalidad propia e independiente de las Entidades que las constituyen, y los Fondos de Inversión Mobiliaria referidos en el artículo 24.dos.a). La coherencia interna de los preceptos legales quedaría quebrantada si la interpretación de la Ley se realizara sin tener en cuenta el conjunto de su articulado, de tal forma que cabe definir que son sujetos pasivos del Impuesto los enunciados en el artículo cuarto y demás Entidades que por sus peculiares características el legislador las incluye expresamente al regular su régimen tributario en el ámbito de la imposición directa" (103). La Ley 18/1982, de 26 de Mayo, sin derogar el

(103).- Vid. el apartado A) del Preámbulo de la Orden de 31 de julio de 1980 por la que se aclara el régimen fiscal de las Sociedades de Inversión Mobiliaria y Fon-

artículo 4 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, consagra explícitamente la interpretación mantenida por la Administración, en relación con las Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas. La consideración de sujeto pasivo de estas entidades ha de hacerse, en opinión del profesor Ferreiro Lapatza, en el sentido del artículo 33 de la Ley General Tributaria (104)

dos de Inversión Mobiliaria (B.O.E. de 1 de Octubre).

(104).- J. J. Ferreiro Lapatza, Curso de Derecho Financiero Español, 5ª ed., Pons, Madrid, 1981, pág. 282.

3. " Sedes materiae"

El régimen de transparencia fiscal afecta tanto a la parte general del Derecho Tributario como a la parte especial. En efecto, por un lado, obliga a replantear una serie de conceptos básicos de la disciplina. En este sentido merece ciertas consideraciones críticas la colocación sistemática entre los sujetos pasivos que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas efectúa de la transparencia, ya que el alcance de la misma no se agota en este ámbito, sino que afecta a la casi totalidad de los aspectos de la relación jurídica tributaria, e incluso del denominado Derecho tributario formal (A).

Por otro lado, el estudio del régimen de transparencia pertenece, obviamente, a la parte especial y, en concreto, se localiza en el seno de los Impuestos sobre la Renta (B) y del proyectado Impuesto sobre el Patrimonio Neto (C).

A.- La incardinación de la transparencia en el marco de los sujetos pasivos; consideraciones críticas.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incluye el régimen de transparencia en la Sección

segunda del capítulo III, referido al sujeto pasivo. Sin em bargo, el tema de la transparencia escapa al sujeto pasivo (105) y trasciende a toda la relación jurídica tributaria. Fundamentalmente se plantea en la correcta determinación del hecho imponible en los supuestos de transparencia.

Desde el punto de vista del sujeto pasivo preocupa a la doctrina el problema del pretendido conflicto entre dogmática general y dogmática tributaria, que primero se planteó con la aparente extensión de la capacidad jurídica (aptitud o idoneidad para ser sujeto o titular de relaciones jurídicas) en el ámbito tributario, y ahora se plantea, en el sentido opuesto, bajo la forma del desconocimiento, por la Ley tributaria, de la personalidad o capacidad jurídica de las entidades transparentes.

En palabras de Recio Adrados " la transparencia no es sino la culminación de un proceso de deterioro constante en el campo tributario, de la institución fundamental de la personalidad jurídica... la misma Ley General Tributaria que

(105).- Para Julio Bonacloche la transparencia no se incardina en materia de sujetos pasivos, sino que "responde, o bien a técnica fiscal, o bien a determinación de la base imponible" (El sujeto pasivo en el nuevo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, C.T., núm. 26 (1978), pág. 37.

Entendemos que esta afirmación precisa de algunas matizaciones. En primer lugar, la técnica, en sí misma, no constituye una disciplina científica, sino

da por sentado y reconoce la identidad entre persona jurídica-capacidad tributaria, se contradice seguidamente en el famoso artículo 33 con el reconocimiento de las "unidades económicas" como sujetos pasivos tributarios. No hay duda de que el Derecho privado y sus instituciones pierde terreno ante el aformalismo del Derecho Público, y especialmente el Tributario, en razón a su fuerte contenido económico y la necesaria conceptualización finalista de los hechos imponibles..." (106).

En nuestra opinión, hay que huir de esta idea interpretativa, que involucra conceptos económicos y jurídicos. El Derecho Tributario y el Derecho Público en general han de compaginar la defensa del interés público en la debida aplicación de las leyes, con las garantías y seguridad jurídica de los ciudadanos, lo cual sólo puede lograrse con una técnica jurídica, común a todo el Derecho. No se trata de evitar un exceso de formalismo, sino de encontrar la forma jurídica adecuada para tratar la realidad financiera, y esa forma jurídica ha de elegirse entre las técnicas y medios que el Derecho (y no otras disciplinas) pone a disposición

que ha de adjetivarse: técnica jurídica, técnica económica, etc. Entendida así, la transparencia responde, como ya vimos, a una técnica económico-financiera de integración entre el I.R.P.F. y el I.S. En segundo lugar, ciertamente la transparencia afecta a la determinación de la base imponible, pero por esta vía trasciende al hecho imponible mismo.

(106).- J. G. Recio Adrados, Transparencia fiscal, R.D.F.H.P.

del legislador.

La ubicación sistemática del régimen de transparencia en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es manifestación de ese error metodológico en que incurre un sector doctrinal, que ha influido en el legislador. Este considera, indudablemente, que la transparencia es materia de los sujetos pasivos en cuanto supone desconocer la subjetividad, personalidad o capacidad de ciertas entidades (107).

Sin embargo, el problema ha de conectarse con el artículo 3 de la citada Ley, que configura el hecho imponible, constituido por " la obtención de renta por el sujeto pasivo". Componen la renta, continúa el número dos del citado artículo, los rendimientos del trabajo personal; los rendimientos de las explotaciones económicas de toda índole y los derivados de actividades profesionales o artísticas; los rendimientos derivados de cualquier elemento patrimonial que no se encuentre afecto a las actividades antes referidas; y

núm. 147 (mayo-junio 1980), págs. 691-692.

(107).- La Ley del I. S. regula la transparencia (art. 19) en el capítulo IV, referido a la base imponible. Ello se explica, en la "mens legislatoris", porque la base imponible se determina, en los supuestos de transparencia, acudiendo a las normas del Impuesto sobre Sociedades. Pero no aclara el problema de la incardinación sistemática de la transparencia.

los incrementos de patrimonio determinados de acuerdo con lo prevenido en la Ley. A ello habría que añadir, en virtud del artículo 12, un nuevo componente de la renta: las cantidades imputadas en virtud de la transparencia fiscal (108).

Dicho de otra forma, la realización del hecho imponible, esto es, la "obtención de renta" en terminología legal, no consiste sólo en la obtención de los diversos rendimientos previstos en el artículo 3 o de incrementos de patrimonio, sino también en "ser socio de una entidad que, conforme a lo dispuesto en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, obtenga renta"

El artículo 12 amplía, pues, el aspecto material del elemento objetivo del hecho imponible, pero no afecta al elemento subjetivo (109) ni, por tanto, a la regulación

(108).- La Orden de 8 de febrero de 1982, por la que se regulan la obligación, modelos y plazos de presentación de las declaraciones del Impuesto sobre la Renta y del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, ejercicio de 1981 (B.O.E. de 17 de febrero), contiene un apartado, letra G, correspondiente a Rendimientos en Régimen de Transparencia Fiscal (aparte de los destinados a rendimientos de trabajo personal, de capital, de actividades empresariales profesionales y artísticas, y de los incrementos de patrimonio).

(109).- Estas consideraciones parten del supuesto de que los miembros de la entidad transparente son personas físicas. Lo mismo podría aplicarse, sin embargo, "mutatis mutandis", en el caso de socios personas jurídicas.

de los sujetos pasivos.

En efecto, las Normas generales sobre sujetos pasivos, contenidas en la Sección primera del Capítulo III de la Ley, son de plena aplicación a los supuestos de transparencia (Sección segunda), en los que ni se excepciona la aplicación de las mismas, ni se produce especialidad alguna que justifique la ubicación sistemática de los preceptos relativos a la transparencia. Los sujetos pasivos son, tanto si se obtienen rendimientos en transparencia como si no, las personas físicas (artículo 4, uno), integradas, en su caso, en la unidad familiar correspondiente (artículos 4, dos, y 5), lo que determinaría la acumulación de rendimientos (obtenidos o no en transparencia) y el peculiar régimen de solidaridad que la Ley establece en estos supuestos.

B.- La transparencia como técnica de imposición so
bre la renta de las Sociedades.

Una extendida corriente doctrinal, en el seno de la Economía financiera, sobre todo en los países anglosajones, propugna la integración del Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, integración de la que el sistema de transparencia no es sino una modalidad más.

Incluso, desde una perspectiva jurídica, afirma el profesor Albiñana que " si la personalidad jurídica es un velo que transparenta, y apenas separa, la realidad interna de la sociedad, no es imprudente admitir que incluso desde la perspectiva del Derecho privado, se integre el Impuesto de Sociedades en el Impuesto de Personas Físicas, con las salvedades o las limitaciones resultantes de las características reales -más que formales- de la Sociedad sujeta a gravamen. En conclusión, opinamos que el Impuesto de Sociedades está llamado a desaparecer como gravamen independiente en obsequio a la evolución reciente de la doctrina de la personalidad jurídica de dichas entidades" (110).

En nuestra opinión, la tendencia a la integración se debe más a las nuevas perspectivas de los autores de la ciencia económica, potenciadas por el conocido Informe Carter (111), que a los nuevos enfoques sobre la personalidad jurídica. En todo caso, tras una somera exposición, a título informativo, de la doctrina hacendística en este punto (a), es preciso plantear el tema en términos jurídicos. A primera vista, el régimen de transparencia fiscal "afecta

(110).- C. Albiñana García-Quintana, Prólogo a la obra de J. Soto Guinda "Tributación de las Sociedades en España", cit., pág. 39.

(111).- Report of the Royal Commission on Taxation 1966-1967, en especial tomo IV, cap. 19 (traducción castellana I.E.F., Madrid, 1975, v. III, págs. 3 y ss.)

concurrentemente a los Impuestos de sociedades y de personas físicas (112). Pero partiendo de la distinción entre "objeto del tributo" y "presupuesto objetivo de la obligación tributaria" (b), es posible efectuar con más precisión la ubicación sistemática del régimen de transparencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades (c).

- a) Diversas modalidades de integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre la Renta de Sociedades; especial referencia a la transparencia.

Las relaciones entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto que grava la renta de las personas físicas, pueden responder fundamentalmente a dos criterios. Por un lado, el que Due denomina "sistema del ente separado" que supone la convivencia independiente de ambos tributos. Y, por otro, las diversas formas de integración entre ambos impuestos, entre las que destaca el sistema "de sociedad de personas" (113).

(112).- C. Albiñana García-Quintana, Hacienda Pública II, pág. 490.

(113).- John F. Due, Análisis económico de los impuestos... cit., págs 299 y ss., en especial pág. 319.

El tratamiento que la integración recibe en la teoría de la Hacienda Pública o Economía Financiera es variado y polémico, dependiendo de las diferentes posiciones que los autores adopten sobre diversas cuestiones: punto de vista desde el que se debe enfocar el problema, objetivos a alcanzar, forma de conseguir la integración, etc. (114)

Ya desde fines del siglo pasado, Seligman entiende que " el Impuesto sobre las ganancias netas o más bien sobre ingresos netos, beneficios o rentas... es la más lógica forma de imposición sobre las Sociedades de capital ("corporations")...", concluyendo que esta forma de imposición

(114).- Sobre el problema de la integración cfr. Richard Goode, *The Corporation Income Tax*, New York, 1951; J. Soto Guinda, *Tributación de las Sociedades en España*, cit., págs. 64 y ss.; A. Gota Losada, *Doble imposición de dividendos*, H.P.E., núm. 2 (1970), págs. 33 y ss.; H. J. Lagares Calvo, *Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*, H.P.E., núm. 2 (1970), págs. 51 y ss.; J. Paramio Fernández, *La articulación del Impuesto sobre la Renta de Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas*, H.P.E., núm. 2 (1970), págs. 63 y ss.; la obra colectiva *"El Impuesto sobre Sociedades: Aspectos polémicos"*, I.E.F., Madrid, 1973; Roque García Mullín, *Tratamiento de las utilidades de las empresas y de sus titulares*, Trimestre Fiscal, año 3, núm. 9, 1981 (Mexico), págs. 51 y ss.; Enrique Martínez Robles y José Antonio Orza Martínez, *La integración de los impuestos sobre la renta y sobre sociedades*, en *"Problemas Tributarios Actuales"* I.E.F., Madrid, 1973, págs. 9 y ss.; A. J. Van Den Tempel, *El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto*

"En síntesis, satisface los requerimientos de un sistema científico" (115). Laufenburger afirma que " las personas del Derecho comercial tienen capacidad fiscal propia e independiente de la de sus asociados" (116). Por su parte, Grizioti sostiene que " existen condiciones económicas, tributarias y sociales que inducen a considerar a los entes colectivos como contribuyentes independientes... representan fuerzas económicas que no son iguales a la suma de las fuerzas económicas que los constituyen" (117). Y, en definitiva, el Impuesto sobre Sociedades se justifica tanto desde la teoría del beneficio, como desde el punto de vista de la capacidad de pago (118).

Richard Goode ha resumido las razones esgrimidas a favor de la independencia del impuesto sobre la renta de so

sobre la Renta en la Comunidad Económica Europea, H P.E., núm. 9 (1971), págs. 135 y ss.; Cesare Cosciani, La integración entre el Impuesto sobre Sociedades y el que grava a los socios..., H.P.E., núm. 52 (1978), págs. 17 y ss., etc.

(115).- Edwin Seligman, Essays on taxation, Mac Millian, 5^a ed., 1905, págs. 136 y ss.

(116).- Henry Laufenburger, El impuesto sobre la renta y sociedades comerciales, Barcelona, 1931, pág. 230.

(117).- Benvenuto Grizioti, Principios de Ciencias de las Finanzas, Buenos Aires, 1949, pág. 322.

(118).- Cfr. E. Jorge Reig, El impuesto a los réditos, Ediciones de Contabilidad moderna, Buenos Aires, 6^a ed 1972, pág. 712.

ciedades, clasificándolas en cuatro grandes grupos (119):

- Argumentos basados en la teoría del beneficio o privilegio: la imposición de las sociedades puede justificarse, en primer lugar, como contraprestación a la concesión por parte del Estado del privilegio de la adopción de este tipo de forma jurídica. No puede rechazarse esta justificación por entender que, en definitiva, la concesión del privilegio de la forma societaria redundaría en última instancia en beneficio de los consumidores, ya que esta idea lleva implícita la hipótesis de que la empresa vende sus productos en un mercado de libre competencia, hipótesis que no coincide con la realidad. Es decir, que, si bien es cierto que la concesión de la personalidad jurídica independiente a la sociedad redundaría en interés público, hay que admitir que dicho privilegio se concede fundamentalmente también en interés de los socios o accionistas. También se rechaza la crítica a este razonamiento basada en la imposibilidad de medir tal privilegio, ya que no se trata de determinar la base del impuesto, sino únicamente de justificar su existencia.

(119).- R. Goode, *The Corporation Income Tax...* cit.; M. J. Lagares Calvo, *Impuesto sobre sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas*. H.P.E., núm 2, estudia los argumentos en favor y en contra de la independencia del I. S. (págs. 52 y ss) y analiza las soluciones concretas adoptadas en los países de la C.E.E. en esa fecha (1970) y la propuesta del Informe Neumark (págs. 56 y ss.).

cia autónoma.

Por último, el hecho de que en la actualidad el acceso a la personalidad jurídica esté regulado de forma general de manera que no constituye un especial privilegio, no puede hacer olvidar las ventajas que de ella se derivan.

- Argumentos basados en la utilización del impuesto independiente sobre Sociedades como medio para mejorar la asignación de los costes sociales: las sociedades utilizan ciertos servicios públicos con mayor intensidad que las personas físicas y, en consecuencia, se estima que el Impuesto sobre la Renta de las Sociedades podría hacer contribuir a las mismas a la financiación de los mayores costes que la utilización de estos servicios origina.

- Argumentos basados en el principio de capacidad de pago: esta línea argumentativa supone atribuir a las Sociedades una capacidad de pago propia y fundamentar en ella la imposición independiente de su renta. Se entiende desde este punto de vista, el principio de la capacidad de pago en el sentido de la utilidad social, esto es, en el sentido de que el Estado debe acudir primero a aquellos recursos que sean menos útiles socialmente atendiendo con prioridad al origen de la renta y a la dedicación que de ésta se haga.

En este sentido la disociación existente actualmente entre la propiedad y el control de las sociedades justificaría una menor prioridad social de las rentas originadas

por éstas. También el hecho de que las acciones sean poseídas generalmente por personas de mayor nivel de renta segun esta tesis, justificaría un impuesto autónomo sobre las sociedades, que contribuye, se dice, a lograr la progresividad del sistema tributario. Además se considera que tienen una menor importancia social los beneficios obtenidos por la sociedad y reinvertidos por la misma, que aquellos capitales obtenidos del ahorro de los particulares a través del mercado de capitales.

- Argumentos basados en la utilización del impuesto sobre sociedades como medio eficaz para alcanzar determinados fines de política fiscal: en esta línea se recuerda que los impuestos no tienen un fin meramente recaudatorio, sino que pueden ser instrumentos de la política económica y, en este sentido, se afirma que el Impuesto sobre Sociedades podría utilizarse como mecanismo para evitar los posibles abusos que la tendencia a la concentración del capital podría originar.

El principal argumento en contra de la existencia de un impuesto independiente sobre la renta de las Sociedades es la doble imposición de los dividendos que se produciría, primero en cabeza de la Sociedad, y luego en cabeza del accionista (120). Pero las opiniones, tampoco en este caso,

(120).- A. Gota Losada, Doble imposición de dividendos, H.P E., núm. 2, págs. 33 y ss., estudia los diferentes

son unánimes. Las conclusiones serán distintas según se aborde el tema desde el punto de vista de la equidad (121), o desde el punto de vista de la redistribución de la renta, ya que "para llegar a una distribución ideal puede ser necesario actuar dos veces sobre un mismo rendimiento" (122). Por otro lado, se discute la existencia misma de una doble imposición económica, ya que esta afirmación presupone que el Impuesto sobre Sociedades incide efectivamente sobre los socios, y no se traslada a los consumidores (123).

métodos para evitar la doble imposición.

- (121).- J. Paramio Fernández, La articulación del Impuesto sobre la Renta de Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas, H.P.E., núm. 2, págs. 63 y ss. plantea el tema desde la perspectiva de la equidad, llamando la atención sobre la necesidad de articular el I.S. y el I.R.P.F. (ibidem, págs. 65 y ss.), aunque la posible oposición de la equidad con otros objetivos también deseables le lleva a inclinarse por una transacción entre las exigencias que imponen los respectivos fines (ibidem, pág. 71).
- (122).- Este es el razonamiento, contrario a la opinión generalizada, de A. R. Prest, Hacienda Pública, Gredos, Madrid, 1967, pág. 329.
- (123).- Vid. V. Valle Sánchez, La incidencia del Impuesto sobre la Renta de Sociedades, H.P.E., núm. 2, págs. 11 y ss., quien revisa las principales posiciones en torno a este tema y sintetiza los principales trabajos empíricos realizados hasta la fecha (1970), concluyendo que es imposible pronunciarse por ninguna de las posiciones teóricas sustentadas, que van desde la traslación nula hasta las que sostienen una traslación superior a la totalidad del impuesto.

Dentro de su teoría normativa de la Hacienda Pública, R.A. Musgrave (124), distingue tres objetivos básicos de la actividad financiera: la asignación óptima de recursos; la redistribución de la renta y la riqueza, y la estabilidad económica. El primero de estos objetivos supone determinar las necesidades públicas y la política de ingresos y gastos necesarios para satisfacerlas. Ello se realiza a través de un proceso político en el que "el voto sobre la política fiscal tiene que hacerse con referencia a una fórmula específica" (125). El principio de equidad supone que las personas en situaciones iguales sean tratadas del mismo modo. Para ello hay que elegir entre los distintos índices de igualdad (renta, consumo, patrimonio), siendo un hecho evidente que la renta ha llegado a ser aceptada por la filosofía social vigente como el índice más adecuado. El concepto de renta, para Musgrave, incluye el consumo durante un cierto período, más el aumento de valor neto.

En un sistema impositivo de este tipo es decir, basado en la renta como índice de igualdad, el Impuesto de Sociedades no tiene cabida, ya que la equidad forzosamente se refiere a los individuos: igual trato a personas que se

(124).- Musgrave, Teoría de la Hacienda Pública, Aguilar, Madrid, 1969.

(125).- Ibidem, pág. 167

encuentran en la misma situación de renta, con independencia de su origen. Las rentas originadas en sociedades deberían ser gravadas en cabeza de sus propietarios. Aunque el citado autor reconoce la dificultad para llevar a la práctica estos razonamientos, fundamentalmente en lo que se refiere al gravamen de los beneficios no distribuidos. Además, la imposición sobre la renta de las sociedades puede justificarse desde un punto de vista distinto del mencionado, es decir, en función de los otros objetivos de la actividad financiera señalados, aunque "el uso regulador de la imposición implica un costo social en forma de disminución de la equidad de la estructura fiscal" (126).

Para J. F. Due la elección entre los distintos criterios de organización de la imposición sobre las sociedades, debe efectuarse una vez conocido el proceso de traslación del impuesto y, por consiguiente, su incidencia final y los efectos que el gravamen produce sobre el funcionamiento de la economía (127). Aparte del sistema "del ente separado", analiza el sistema de transparencia ("sistema de la sociedad de personas") junto a otras formas de integración (sistema de crédito por dividendos percibidos y sistema de crédito por dividendos pagados). Las consideraciones equita

(126).- Ibidem, pág. 186.

(127).- J. F. Due y A. F. Friedlaender, Análisis económico de los impuestos y del Sector Público, Ed. El Ateneo, Buenos Aires, 4ª ed., 1977, págs. 299 y ss.

tivas abogan, en su opinión, por el sistema de la integración, mientras que desde el punto de vista de los efectos económicos, el juicio es menos severo con el Impuesto sobre Sociedades. "La igualdad de tratamiento de la renta ganada por la sociedad anónima sólo podrá lograrse si ésta se trata como una sociedad de personas, a fines impositivos, liberando del pago de impuestos a la sociedad en sí y gravando a los accionistas según los dividendos recibidos más su participación en las utilidades no distribuídas por la empresa..." El gran mérito de este sistema "reside en que la renta ganada por la sociedad sería tratada igual que otras rentas, y se eliminaría toda distorsión originada en el tratamiento diferencial. Pero existen dos obstáculos serios. Primero, en caso de estructuras complejas de capital, la determinación exacta de la participación adecuada de cada tipo de accionista en las utilidades no distribuídas requiere dicisiones arbitrarias. Frecuentes cambios de la propiedad de las acciones complican la determinación de la cuota de prorrata. Lo que es más grave, algunos accionistas se verían obligados a pagar impuestos sobre acciones de empresas que obtienen considerables utilidades y pagan pocos dividendos o ninguno. Algunos accionistas deberían vender sus valores para pagar el impuesto; los accionistas grandes ejercerían presión sobre la empresa para que distribuya más dividendos reduciendo así los fondos para la expansión..." (128).

(128).- Ibidem, pág. 319.

Cesare Cosciani (129) se inclina por el sistema clásico, de imposición independiente sobre la renta de las sociedades, en base a ciertos argumentos de técnica fiscal y, sobre todo, porque el Impuesto sobre Sociedades concurre al "equilibrio de la economía nacional, incentivando según los casos el ahorro o el consumo a través de una política tributaria que discrimina los beneficios distribuidos respecto a los no distribuidos según las exigencias del momento. Se considera, además, como un medio para llevar a cabo el control económico social sobre la producción de las grandes empresas que con su presencia hacen imperfecto el funcionamiento de las reglas de mercado". El sistema de transparencia, en cambio, si bien desde el punto de vista teórico "es el más acorde con los principios de equidad", en la práctica "encuentra importantes dificultades cuando se trata de aplicarlo a sociedades que no tengan carácter familiar, por la dificultad de identificar a los socios, especialmente cuando la sociedad no distribuya beneficios, además del grave inconveniente de la falta de liquidez por parte del socio que debe pagar el impuesto incluso sobre los beneficios no distribuidos de los que no puede disponer" (130).

(129).- L'integrazione tra imposta sulle società e quella sui soci: La riforma italiana col credito d'imposta integrale, traducido en H.P.E., núm. 52 (1978), pág 17 y ss.

(130).- Ibidem, pág. 19.

Por un régimen de transparencia opcional para las sociedades de tipo privado o cerrado (que no ofrecen sus acciones al público) se inclina Gerhard Colm (131), aunque esto no sería factible en la actualidad dados los elevados tipos de gravamen del impuesto personal sobre la renta.

La tendencia doctrinal a la integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades, que venimos examinando, recibe un fuerte empuje con el Informe Carter (132). En el se realiza una propuesta de integración (133), que, pese a varias exégesis apresuradas, no debe confundirse con la transparencia

(131).- G. Colm, Las sociedades y el impuesto sobre sociedades en la economía americana, en "El Impuesto sobre sociedades: aspectos polémicos", cit., págs. 531 y ss., en especial 559 a 562.

(132).- Report of the Royal Commission on Taxation 1966-67 (traducción I.E.F., Madrid, 1975). Para bibliografía vid. el núm. 26-27 de Economía Financiera Española, monográfico sobre el Informe, págs. 196 y ss.

(133).- Arnold C. Harberger, entiende que la integración "constituirá un logro importante, que promoverá una distribución más racional de los recursos canadienses y creará un clima más propicio al desarrollo económico" (Un hito en los anales tributarios, Ec.Fin. Esp., núm. 26-27, págs. 68 y ss.); G. Gallais prevé también la futura adopción del sistema Carter (La fiscalidad de las economías desarrolladas en el año 2000: el sistema Carter, Ec.Fin.Esp., núm. 26-27, págs. 79 y ss.). Como es sabido el sistema de integración propuesto no se ha llevado a la práctica, aunque su influencia en la teoría económica-finan--

(134). La propuesta de integración del Informe Carter, afecta únicamente a las llamadas " sociedades por acciones". A las sociedades denominadas personalistas, e incluso a aquellas por acciones de pequeña dimensión y reducido número de socios que opten por este método, se les aplica, por su parte, el principio de transparencia fiscal. La fórmula de la sociedad personalista " presenta también ventajas secundarias. Como los dividendos entre sociedades no se someten a gravamen, un inversor de fondos puede acumular su renta procedente de dividendos en una sociedad sin tener que pagar impuesto personal hasta que la sociedad distribuya las reservas. Con la esperanza de impedir este aplazamiento en la exacción del impuesto personal sobre la renta procedente de los dividendos, pero evitando al propio tiempo interferir en la constitución de estas sociedades personales cuando esté avalada por razones comerciales o personales, se ha introducido en la legislación el concepto de corporación personal. Las sociedades que responden a las exigencias de la definición legal no se someten al impuesto de sociedades; en su lugar, los accionistas pagan el impuesto como si la

ciera es indudable.

(134).- Un estudio de la integración entre I. S. e I.R.P.F. en base al Informe Carter, en relación con el tema de la transparencia, en J. L. Fraile Santos, Comentarios en torno al sistema de transparencia fiscal, C.T., núm. 30, 1979, págs. 37 y ss. (recogido en Trimestre Fiscal, núm. 9, 1981, págs. 5 y ss.).

renta fuese totalmente distribuída en el año de su obtención en la forma prescrita por la Ley..." (135).

El sistema de integración propuesto en el Informe, en cambio, no supone la supresión del Impuesto sobre Sociedades, sino que éste se aplica a un tipo coincidente con el máximo marginalmente aplicable en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuya base imponible incluye, a su vez, la parte del beneficio distribuída o atribuída a los socios, incrementada en la parte del Impuesto sobre Sociedades que proporcionalmente les corresponde. Simultáneamente, el accionista tiene derecho a una deducción en la cuota resultante de su impuesto personal equivalente a la cuota del Impuesto sobre Sociedades, satisfecho por la sociedad imputable a los beneficios distribuídos o atribuídos por ésta al socio gravado (136).

La propuesta del Informe Carter supone, por tanto, la integración, pero no la supresión del Impuesto de Sociedades, a diferencia del régimen de transparencia fiscal. El

(135).- Informe Carter, I.E.F., Madrid, 1975, vol. III, pág 18.

(136).- La descripción de la técnica de integración propuesta en el Informe puede verse en F. J. Maral Medina y J. J. Pereira Rodríguez, El Impuesto sobre la Renta de Sociedades en el Informe Carter, en "Informe Carter", I.E.F., Madrid, 1975, págs. XLIII y ss.

mantenimiento del Impuesto sobre Sociedades se justifica en que constituye el instrumento básico de control de una elevada proporción de las rentas generadas en el sistema económico e, incluso, de otras importantes magnitudes económicas relevantes a efectos tributarios (137). A análoga conclusión llega Fritz Neumark, según el cual " el argumento decisivo en favor de un impuesto especial de sociedades es de naturaleza puramente práctica, a saber: que es con él -y muy probablemente sólo con él- como se pueden evitar eficazmente los posibles encubrimientos de beneficios o, cuando menos, los desplazamientos (transitorios) de los mismos" (138).

En la misma línea, el Informe Meade (139) pone de relieve los problemas administrativos que resultarían de la integración entre el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el Impuesto sobre Sociedades (140), y justifica este último en las siguientes razones: los beneficios de la limitación de la responsabilidad; el hecho de que las rentas de las empresas individuales están sujetas al impuesto personal y progresivo sobre la renta aun cuando se ahorren y

(137).- Informe Carter, cit., vol. III, págs. 4-5

(138).- F. Neumark, Grundsätze gerechter und Ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B., Mohr (Paul Siebeck), Tübinga, 1970, págs. 131 y ss. (Principios de la Imposición, I.E.F., Madrid, 1974, pág. 173).

(139).- Report of a Committee... Estructura y Reforma de la Imposición Directa, traducción castellana, I.E.F., Madrid, 1980.

(140).- Ibidem, págs. 249 y ss.

reinviertan en la empresa. La igualdad de tratamiento requeriría que los beneficios no distribuidos de las empresas se gravaran también, pero si no es posible hacerlo (por razones fundamentalmente administrativas) se necesitará algún impuesto especial sobre las sociedades para acercarse a ese resultado lo más posible; un impuesto sobre sociedades puede ser un medio adecuado para aumentar la recaudación; el hecho de que el impuesto sobre sociedades ya existe como elemento importante del sistema de imposición directa constituye de por sí un argumento válido. Su supresión originaría beneficios considerables e inesperados para los accionistas y hay un elemento de verdad en el dicho de que "un impuesto viejo es un impuesto bueno", en cuanto que la gente se ha ajustado al mismo (141).

En el ámbito de la Comunidad Económica Europea, el problema se afrontó por primera vez, por encargo de la Comisión, por el Comité Neumark (142), que, a pesar de los argumentos teóricos en favor de la transparencia, proponía un sistema de tipos diferenciados, con una alícuota más baja para los beneficios distribuidos. Posteriormente la Comisión de la Comunidad Económica Europea encomendó el estudio del

(141).- Ibidem, págs. 361-362.

(142).- Rapport du Comité Fiscal et Financier, 1962 (traducción Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965).

problema al profesor Van den Tempel (143), quien " ha reali-
zado un loable esfuerzo de síntesis en orden a detectar las
ventajas e inconvenientes, desde una perspectiva nacional
e internacional, de los diferentes sistemas arbitrados en
la práctica para facilitar la coexistencia del Impuesto so-
bre las Sociedades con el Impuesto sobre la Renta" (144).
En su estudio, el profesor Van den Tempel señala los si--
guientes inconvenientes de los procedimientos del tipo de
la transparencia: el accionista se ve gravado por una suma
que no tiene la seguridad de disfrutar en un momento dado;
los repartos procedentes de beneficios anteriores pueden
quedar no gravados para los accionistas actuales, cuando
hayan cambiado aunque constituyen renta en el sentido usual;
problemas en la cuantificación de la renta a declarar por
el accionista, agudizados en el caso de que una sociedad
tenga participación en el capital social de otra; y, por
último, el sistema no es aplicable a aquellos casos en que
exista una implicación extranjera. Después de haber anali-
zado cuidadosamente los principales sistemas posibles, el
autor llega a la conclusión de que, considerando en conjun-
to los aspectos nacionales e internacionales, el método clá-
sico se presenta como el más idóneo para servir de base a
la armonización.

(143).- Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans
les Communautés européennes, traducido en H.P.E.,
núm. 9, págs. 135 y ss.

(144).- Introducción al artículo de A.J. Van den Tempel cit.,
pág. 135.

Recapitulando las posturas doctrinales expuestas, podemos agruparlas, siguiendo la clasificación efectuada por A. Gota Losada (145), en cuatro sistemas fundamentales:

1º.- Sistema de unidad. Este sistema supone que la renta obtenida directamente por las personas físicas o por medio, o a través, de sociedades, tributa exclusivamente por el Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta solución implica: la supresión del Impuesto sobre Sociedades; la imputación a los socios o accionistas, a efectos del Impuesto personal sobre la Renta, del beneficio obtenido por la sociedad, sea éste distribuido formalmente o no; el desconocimiento de la sociedad como persona jurídica distinta de los socios o accionistas, ya que su beneficio se entiende afluído, sin más, a la economía particular de los socios o accionistas.

La fórmula es aplicable fácilmente a las pequeñas sociedades, pero reviste dificultades administrativas para las grandes, sobre todo en el caso de que las acciones sean al portador. Los inconvenientes principales son: la distribución o imputación es difícil cuando hay numerosos accionistas, las acciones son al portador, o coexisten distintas series de diferentes características y derechos; el peque-

(145).- A. Gota Losada, Tratado del Impuesto sobre la Renta, tomo I, Ed.Der.Fin.,Madrid,1971, págs. 100 a 112.

ño accionista, que permanece al margen de las decisiones sobre distribución de dividendos, tiene que pagar el Impuesto por dividendos que no percibe materialmente; puede plantear problemas de liquidez porque se tributa por rentas no percibidas materialmente.

Segun Gota, este es el sistema propuesto "de modo claro y rotundo" por la Comisión Carter en su famoso Informe. Asimismo entraría aquí el denominado sistema de transparencia, cuya radical diferencia con la propuesta de integración total efectuada en el Informe Carter ya hemos puesto de relieve.

2º.- Sistema de integración, o sistema de crédito por dividendo percibido. Consiste en deducir del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas la parte del Impuesto sobre Sociedades que ha gravado el beneficio repartido a los socios o accionistas. Este sistema mantiene ambos impuestos como tributos autónomos, y opera como sistema de unidad parcial, para los beneficios distribuidos.

Existen diversas modalidades dentro de este sistema, según se deduzca íntegramente o no, la parte del Impuesto sobre Sociedades que ha gravado el beneficio distribuido o según se utilice la regla del "íntegro" (beneficio antes de la deducción del Impuesto sobre Sociedades) o del "líquido" (beneficio después de la expresada deducción). Este sistema, como el de unidad, exige para su aplicación que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas tenga una es-

cala fuertemente progresiva y, además, se exaccione con normalidad, pues si los contribuyentes defraudan, la deducción del Impuesto sobre Sociedades que se practica de la cuota del Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas redundará en perjuicio de la recaudación por el último impuesto.

3º.- Sistema de exención en el Impuesto sobre Sociedades, que consiste en no gravar por este impuesto el beneficio distribuido a los socios o accionistas. Ello supone que los beneficios no distribuidos tributan exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades mientras que los beneficios distribuidos tributan solamente por el Impuesto sobre la Renta. Este sistema exige inexcusablemente la ausencia de fraude en el Impuesto sobre la Renta pues, en caso contrario, los beneficios distribuidos no pagarían impuesto alguno.

Además debe preverse la posibilidad de que se constituyan sociedades con el exclusivo objeto de eludir el pago del Impuesto personal sobre la Renta, mediante la política de creación de sociedades familiares o controladas, que permitan la no distribución de los beneficios obtenidos por medio de dichas sociedades. En consecuencia, el tipo de gravamen del Impuesto sobre Sociedades debe ser lo suficientemente alto como para desalentar tales maniobras basadas en la "economía de opción"

4º.- Sistema de exención en el Impuesto personal sobre



la Renta. Este sistema declara exentos total o parcialmente en el Impuesto personal sobre la Renta los beneficios distribuidos, que tributan exclusivamente por el Impuesto sobre Sociedades. Desde el punto de vista teórico carece de justificación aunque, desde el punto de vista práctico, obedece al reconocimiento de una situación real, que exige el tratamiento adecuado. En este grupo incluye A. Gota Losada la tesis de M. Lauré, que defiende el mantenimiento conjunto del Impuesto sobre Sociedades y del Impuesto personal sobre la Renta, pero respecto de este último propone la exención total del ahorro.

El denominado régimen de transparencia fiscal ha de incluirse, evidentemente, en el grupo primero de esta clasificación, ya que supone la integración total de ambos impuestos sobre la renta, aunque a diferencia del sistema Carter, supone también la supresión del Impuesto sobre Sociedades respecto a las entidades transparentes (146).

(146).- "El régimen de transparencia fiscal ha de ser clasificado en el sistema de exención total por el Impuesto sobre Sociedades o de integración total del Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto de las Personas Físicas; es decir, exención del beneficio total por el Impuesto sobre Sociedades, o de integración del Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto de las Personas Físicas " (C.Albiñana García-Quintana, Sistema tributario español y comparado, I.C.E., Madrid, 1981, pág. 91).

- b) La distinción entre "objeto del tributo" y "pre supuesto objetivo de la obligación tributaria".

De las distintas opiniones expuestas difícilmente puede sacarse alguna consideración válida sobre la ubicación del régimen de transparencia dentro de la clasificación jurídica de los impuestos. Para resolver este punto es necesario partir del deslinde entre "presupuesto objetivo" de la obligación y "objeto" del tributo.

El primero consiste, como pone de relieve el profesor Sáinz de Bujanda (147), en el elemento objetivo del pre supuesto de hecho definido por la Ley para que, al tomar cuerpo en la vida real, nazca la obligación de pagar el tributo; el segundo, por el contrario, es el soporte material de la imposición, o dicho en otros términos de uso más frecuente en el lenguaje fiscal, está constituido por la "materia imponible".

(147).- F. Sáinz de Bujanda, Análisis jurídico del hecho imponible, en Hacienda y Derecho, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, págs. 287 y ss.; sin embargo, la distinción entre "objeto del tributo" y "presupuesto objetivo" de la obligación tributaria no siempre ha sido vista con entera claridad. Blumenstein (System des Steuerrechts, Zurich, 1951, pág. 96) entiende que el hecho cuya existencia determina que el impuesto sea debido "no constituye tan sólo el motivo externo de la imposición, sino también su fundamento objetivo, por lo que se le

Ambos conceptos no deben identificarse. Cuando el legislador desea someter a tributación cualquier manifestación de esta materia o riqueza necesita definir un hecho imponible, es decir, elaborar una noción jurídica a través de un procedimiento de selección de elementos constitutivos que se recogen en la definición legal del hecho imponible y que son fruto de valoraciones jurídico-políticas, ajenas muchas veces a la sustancia puramente económica de la realidad gravada. A título de ejemplo, el profesor Sáinz de Bujanda se refiere a los supuestos en que se somete a gravamen la renta global obtenida dentro de un determinado período de tiempo. Obviamente en tal caso esa renta será "el objeto material" del tributo en cuestión. Ahora bien, la Ley tributaria no podrá detenerse ahí, no le será posible limitarse a decir que se somete al Impuesto la renta de los sujetos pasivos, sino que tendrá que definir la situación de hecho que sea legalmente apta para generar la obligación contributiva. Ahora bien, según el profesor de Madrid, esa situación de hecho, ese hecho-presupuesto, no podrá identificarse con el objeto gravado, es decir, con la "renta", entendida en sentido económico, por tres razones decisivas: 1ª) porque no existe en la ciencia económica, un concepto

llama objeto del impuesto (Steuerobjekt)". En la misma línea, para Giuliani Fonrouge "el objeto del impuesto... constituye el presupuesto de la obligación" (Derecho Financiero, Buenos Aires, 1962, vol. I, pág 384, in fine). Apud F. Sáinz de Bujanda, op. cit., pág. 290.

unívoco de renta, lo que impide que la norma jurídica pueda cogerlo sin elaborarlo jurídicamente; 2ª) porque aún en la hipótesis de que el concepto económico de renta no fuera objeto de controversia científica alguna, sería perfectamente posible que el legislador no deseara vincularse enteramente a él prefiriendo asumir como hecho imponible un concepto de renta específicamente elaborado por la Ley para los fines tributarios perseguidos; y 3ª) porque el presupuesto objetivo no se identifica con la renta, sino que consiste en la obtención y percepción de la misma, de tal suerte que la renta no es más que un elemento constitutivo del presupuesto.

El ejemplo propuesto revela "que el objeto del Impuesto sobre la Renta es esta última sin más especificación y sin necesidad de elementos adicionales, en tanto que el presupuesto objetivo está constituido por la percepción de la renta que el legislador define como renta gravada en las normas jurídicas reguladoras del impuesto" (148).

Partiendo de esta precisa delimitación de conceptos efectuada por el profesor de Madrid, resultará que el "objeto" del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es, en principio, la renta que afluye a las mismas

(148).- F. Sáinz de Bujanda, op. cit., págs. 288-289.

(149), mientras que el impuesto sobre Sociedades tiene por objeto la renta de estas últimas (150). Pero, en los supuestos de transparencia, el "objeto" gravado es en todo caso la renta de las sociedades, mientras que el tributo que grava dicha renta es el impuesto personal sobre la renta de cada miembro de las entidades transparentes, es decir, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o el Impuesto sobre Sociedades, en su caso) (151).

c) La ubicación sistemática del régimen de transparencia en el impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades

De las ideas desarrolladas en el epígrafe precedente resulta que, en los supuestos de transparencia, el "objeto" del tributo o "materia imponible" es la renta de las so

(149).- El art. 1 del I.R.P.F. establece que se trata de un "tributo de carácter directo y naturaleza personal que grava la renta de los sujetos pasivos...", esto es, de las personas físicas (art. 4).

(150).- Según el art. 1 de su Ley reguladora, el I.S. es "un tributo de carácter directo y personal que grava la renta de las Sociedades y demás Entidades jurídicas...".

(151).- Situación análoga se produce en el Derecho Comparado. Así, en el ordenamiento italiano "nell'imposizione dei redditi... accanto all'IRPEF c'è l'IRPEG. Ma sarebbe un errore superficiale il concludere nel senso che la prima colpisce solo le persone fisiche

ciedades, renta que, normalmente, resulta gravada a través del Impuesto sobre Sociedades. Por ello podría pensarse que "el régimen llamado de transparencia fiscal es propio del Impuesto de Sociedades, pues es en él donde tiene aplicación la idea de transparencia en cuanto la personalidad jurídica de las sociedades no se interpone entre sus socios y la Hacienda Pública. Con otras palabras, el impuesto penetra en el beneficio de las sociedades como si éstas carecieran del manto, velo o caparazón de la personalidad jurídica" (152).

Pero, desde un punto de vista jurídico, la clasificación de los impuestos ha de hacerse atendiendo, no al objeto del tributo, sino al criterio del presupuesto de hecho, que resulta "el más fecundo para la diferenciación de especies impositivas" (153). Es decir, que lo relevante resulta

e la seconda solo le persone giuridiche" (G.A. Micheli, Società di persone e società di capitali di fronte alla Legge tributaria, cit., pág. 45).

- (152).- C. Albiñana García-Quintana, Sistema tributario español y comparado, cit., pág. 253, aunque matiza que si bien "el régimen de transparencia fiscal es propio del Impuesto de Sociedades", sin embargo, "tiene su consecuencia o repercusión en el Impuesto de Personas Físicas". Entendemos que de lo que se trata es de que la materia imponible es la propia del I.S., aunque el régimen de transparencia sea propio del I.R.P.F. La opinión más generalizada tiende a considerarlo un régimen especial, en el seno del I.S.
- (153).- F. Sáinz de Bujanda, Notas de Derecho Financiero,

ser el "presupuesto objetivo" de la obligación tributaria, o sea, el elemento objetivo del hecho imponible, del que ya nos hemos ocupado anteriormente, y que en los supuestos de transparencia consiste en "ser socio de una entidad que obtiene renta".

En resumen, el hecho imponible, en los supuestos de imputación de rendimientos, lo realizan los socios y da origen a la obligación tributaria propia del Impuesto personal sobre la renta de éstos. El régimen de transparencia es localizable, por tanto, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o en el Impuesto de Sociedades, respecto a los socios de entidades transparentes que sean personas jurídicas), sin perjuicio de que sus normas se remitan a la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades (verbigracia, a efectos de determinar la cuantía de la deuda tributaria) y de que el objetivo del tributo sea, en todo caso, la renta de las Sociedades.

t.I., vol. 2º, Facultad de Derecho de la Univ. de Madrid, 1976, pág. 140. Como pone de relieve Araújo Falcao, la clasificación de los impuestos es uno de los puntos en que juega un papel decisivo el concepto de hecho imponible (Fato gerador da obrigação tributaria, Rio de Janeiro, 1964). Aunque en ocasiones se ha dudado de la juridicidad de este criterio por una defectuosa comprensión del expresado concepto (Vid. F. Sáinz de Bujanda, loc. cit.).

C.- La transparencia en el Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

El régimen de transparencia fiscal no es exclusivo del Impuesto sobre la Renta, sino que, como medida de pura coherencia interna del sistema, se extiende también al proyectado Impuesto sobre el Patrimonio Neto.

Por tanto, habrá que añadir, en su día, una nueva clasificación de la transparencia, en base al criterio del objeto de la imputación, distinguiendo la imputación de beneficios y la imputación de patrimonios (154).

Dentro de esta última será igualmente posible distinguir la transparencia impropia (siempre necesaria) de la transparencia propia (voluntaria o necesaria), con criterios análogos a los ya desarrollados.

La transparencia impropia ya se halla establecida en el seno del Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas, respecto al cual se establece que "los bienes y derechos de que sean titulares las Entidades a las que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria se atribuirán a los condueños, socios o partícipes,

(154).- Sobre esta distinción vid. Rafael Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 21, págs. 40-41.

según la norma aplicable en cada caso, y si ésta no constara a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales" (155).

La transparencia propia está prevista en el artículo 11 del proyecto de Ley del Impuesto sobre el Patrimonio Neto (156), cuyo preámbulo dice: "otra de las novedades que se introducen en el presente Proyecto de Ley es la referente a la imputación del patrimonio de ciertas sociedades a sus socios, en el caso en que dicha imputación en lo que se refiere a los beneficios se haya producido igualmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Los supuestos contemplados son los mismos en este impuesto, al que se hace referencia, tratándose del Impuesto sobre el Patrimonio de un impuesto complementario del de la renta, resulta imprescindible que en los casos en que sea aplicable a este último un régimen de transparencia fiscal, idéntico criterio se utilice a los efectos del Impuesto sobre el Pa-

(155).- Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, artículo cuarto, tres; y art. 9 de la Orden de 14 de Enero de 1978 (B.O.E. del 17 de Enero), de desarrollo reglamentario de la citada Ley, en lo que se refiere al Impuesto sobre el Patrimonio.

(156).- Proyecto del Impuesto sobre el Patrimonio neto, "Boletín Oficial de las Cortes", nº 46, del 11 de Enero de 1978. El profesor Albiñana estima "que este precepto puede ser hoy aplicado, aunque no esté en vi-

rimonio Neto" (157).

Los supuestos de transparencia serán, por lo tanto, los mismos que en el Impuesto sobre la Renta. Ello se justifica en el preámbulo citado por la complementariedad del Impuesto sobre el Patrimonio Neto. El patrimonio imputado será el que resulte de la participación social de cada socio, siendo en todo caso neto (158).

gor, pues refleja la indiscutible doctrina en esta materia" (Sistema tributario español y comparado, cit., pág. 290).

(157).- Preámbulo al Proyecto del Impuesto sobre el Patrimonio Neto, loc. cit., pág. 768.

(158).- E. Corona Romero, El régimen de transparencia fiscal en la imposición directa, Rev. Esp. de Financiación y Contabilidad, núm. 25, 1978, págs. 51 y ss., analiza estos problemas, incluida la peculiar forma de valoración del patrimonio societario en los supuestos de transparencia, que, en su opinión resultará normalmente más gravosa (ibidem, pág. 69).

4. Aclaraciones terminológicas.

En realidad, la expresión "transparencia fiscal", ya empleada en el Exposición de motivos de la Ley de Medidas Urgentes de reforma fiscal, aunque en sentido diferente, es desconocida para la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se acoge, en cambio, en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades y en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta, sin duda por influencia de la doctrina hacendística, pero en un sentido más restringido, referida únicamente a los supuestos que hemos venido denominando de transparencia propia (159).

En la terminología legal, la noción amplia de transparencia que hemos venido usando hasta ahora se designa bajo el término "imputación de rendimientos" (160). Esta expresión ha sido considerada inadecuada, "por cuanto que para

(159).- Vid. A. Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, Ciss ed., Bilbao, 1980, pág. 7, quien critica el empleo doctrinal generalizado de las expresiones "Imputación de Rendimientos" y "Transparencia Fiscal" como sinónimos, y precisa el alcance de ambos conceptos en la terminología legal.

(160).- Rúbrica de la Sección II del capítulo III de la Ley del I.R.P.F. y del Reglamento del impuesto. Paralelamente, en el artículo 11 del Proyecto de Ley del I.S. Patrimonio neto se habla de "imputación de patrimonios".

el Código Civil y la doctrina iusprivatista con dicha palabra se hace referencia a un concepto que nada tiene que ver con la transparencia fiscal" (161). Sin embargo, hay que recordar que el término "imputación" no se utiliza sólo en el Derecho privado (imputación de pagos, por ejemplo), sino también en otras ramas del ordenamiento (penal, procesal...) con un significado diverso en cada caso. Se trata de un término "marcadamente técnico y perfectamente recibido en Derecho" (162), y nada de extraño tiene que se use ahora en el Derecho Financiero, donde tampoco era desconocido con anterioridad (imputación de ingresos y gastos, por ejemplo).

La "imputación de rendimientos", siguiendo con la terminología legal, se subdivide en la "atribución de rendimientos en las Sociedades civiles y Entidades sin personalidad jurídica" y en el "régimen de transparencia fiscal" (163)

(161).- R. Illescas Ortiz, Consideraciones privatísticas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D. F., núm. 21, págs. 39 y 42.

(162).- H. Salvador Bullón, La transparencia de Sociedades, cit., pág. 117, quien además opina que "la imputación de rendimientos... tienen de común con la de Derecho privado que es atribución -aquí de rendimientos y allí de prestaciones o pagos-; que puede hacerse entre varios (en lo fiscal, sujetos o personas, y allí obligaciones. De ello se sigue por lógica que es una distribución (= atribución fraccionada) entre varias personas físicas de los rendimientos obtenidos por una entidad (sociedad, asociación o ente familiar)" (ibidem).

(163).- Cfr. arts. 27 y 28 del Reglamento del I.R.P.F.; la

La denominada "atribución del rendimientos" viene a corresponder a la que hemos llamado "transparencia impropia". Estos supuestos también se han designado con la expresión "imputación ineludible" (164), e incluso, la Dirección General de Tributos se ha referido a ellos como supuestos de "transparencia automática", hablando también, en algunas ocasiones, de la "transparencia fiscal de las comunidades de bienes" (165). La Ley parece concebir la "atribución" como una consecuencia natural de la titularidad directa que ostentan los miembros de las entidades sin personalidad, marcando así las diferencias con la transparencia. Para algún autor, cuando la ley establece que se "atribuirán" a los socios, herederos, comuneros y partícipes "las rentas" correspondientes a las entidades carentes de personalidad jurídica, mientras que se "imputarán" en todo caso a los socios los "beneficios o pérdidas" obtenidas por las sociedades dotadas de personalidad, "se trata de establecer una diferencia entre el significado de la palabra atribuir (como asignación de una cosa que se sabe corresponde a alguien) y del término imputar (como asignación de una cosa a alguien)

Ley del I.S. omite los supuestos de "atribución de rendimientos", y sólo se refiere al "régimen de transparencia fiscal" (art. 19).

(164).- C. Albiñana García-Quintana, Hacienda Pública II, pág. 531.

(165).- Contestación a consulta vinculante de 21 de mayo de 1979 (recogida en el O.M. de 17 de Abril de 1980, B.O.E. de 28 de abril, pág. 9201).

a pesar de que se sabe no le corresponde)" (166).

El régimen de transparencia fiscal, con el que se designa la transparencia propia, se subdivide a su vez en transparencia obligatoria y opcional (167), esto es, necesaria o imperativa y voluntaria.. También en este caso se ha criticado la terminología legal, en particular el empleo de la expresión "derecho de opción", debido a su "arraigo tradicional en derecho de sociedades" y a que "la facultad de elegir que la Ley reconoce a favor de los empresarios sociales... no puede configurarse como una opción en sentido técnico-jurídico, siquiera sea por el carácter negocial de esta figura" (168). Obviamente la "opción por el régimen de transparencia" no debe confundirse con el derecho de suscripción preferente o con el derecho real de opción , pero, en nuestra opinión sería exagerado criticar la terminología legal por emplear expresiones que tienen un significado distinto en otras ramas del Derecho, máxime cuando el concepto aparece claramente diferenciado y no hay riesgo alguno de confusión.

(166).- E. Abella Poblet, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Madrid, 1980, pág. 150.

(167).- Cfr. artículos 28 a 31 del Reglamento del I.R.P.F.

(168).- R. Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D. F., núm. 21, págs. 42 y 43.

5. Conclusiones.

El término de "transparencia" ha sido de uso frecuente en la doctrina económico-financiera, aunque, con una multiplicidad de acepciones. La que más nos interesa es aquella que, con esta expresión, quiere dar a entender que se debe prescindir de la "apariencia" o formalismo jurídico para atender a la realidad económica subyacente. La persona lidad jurídica no sería más, según esta tesis, que una "cómo da ficción" de la que el legislador tributario puede prescindir a su antojo. Obviamente, esta postura debe ser categóricamente rechazada.

Dentro de la ciencia jurídica, la transparencia se ha entendido como una cualidad o atributo de las personas jurídicas, en contraposición a la tradicional "opacidad" de las mismas. Partiendo de la distinción entre una personalidad jurídica interna, construída por el Derecho público, y una personalidad jurídica externa, atribuída por el Derecho privado, se afirma que este último aspecto no vincula al le gislador tributario, pues sólo es persona en sentido pleno quien reúne los requisitos tanto de la personalidad interna como de la externa.

Tampoco resulta aceptable esta construcción, que desconoce el carácter unitario y unívoco del concepto de persona y su validez general para todo el ordenamiento jurídico. Con mayor razón ha de rechazarse la afirmación, prácticamente generalizada, de que la transparencia fiscal supone un desconocimiento de la personalidad jurídica de

ciertas entidades, replanteando la vieja polémica en torno a la posible extensión o restricción de la capacidad jurídica en el ámbito tributario.

En cambio, tratamos de definir la transparencia fiscal como un régimen, esto es, como un conjunto de normas, que regulan la imposición sobre la renta de determinadas entidades, delimitando el hecho imponible del Impuesto personal sobre la renta de los miembros de dichas entidades, de tal forma que la obtención de renta por la entidad supone el nacimiento de la obligación tributaria a cargo de los integrantes de la misma (salvo que, por otro concepto, estos obtengan pérdidas o disminuciones de patrimonio de forma que el resultado neto no sea positivo). Se trata de prescindir de la idea de desconocimiento de la personalidad jurídica, que plantea un grave conflicto con la dogmática general, y de explicar la transparencia en base a un análisis del hecho imponible en estos supuestos.

Dentro de la unidad fundamental de la figura de la transparencia, distinguimos varias clases. Según que la entidad transparente este dotada o no de personalidad jurídica, distinguimos la transparencia propia de la impropia. Se ha discutido la posibilidad de configurar esta última como un verdadero supuesto de transparencia. De hecho, el legislador no emplea el término, acudiendo en su lugar a la expresión "atribución de rendimientos". Ciertamente si se partiera, para definir la transparencia, de la idea de desconocimiento de la personalidad jurídica, resultaría muy difícil incluir los supuestos de entidades carentes de personalidad,

pero no así si se arranca del análisis del hecho imponible. La impropiedad de este tipo de imputación de rendimientos no reside en que no reúna los requisitos propios del concepto de transparencia, sino en que no recibe el tratamiento positivo "propio" de la transparencia. Por ello, pese a la unidad fundamental de ambas clases de transparencia, no cabe en la actualidad un tratamiento conjunto, que, sin embargo, puede y debe ser la meta del trabajo legislativo.

A su vez, por su origen, distinguimos la transparencia imperativa o necesaria de la opcional o voluntaria, en las que el fundamento es radicalmente distinto y difícil de conciliar en un mismo régimen: evitar la elusión del impuesto mediante la creación de sociedades interpuestas y eliminar la doble imposición económica de los dividendos, respectivamente.

Además, se hace referencia a ciertos supuestos especiales, como los de las asociaciones, agrupaciones y uniones temporales de empresas y los de las cooperativas. A estas entidades, algunas de las cuales carecen de personalidad jurídica, se les permite optar por el régimen de transparencia, lo que "a sensu contrario" supone que pueden ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Esta sujeción debe entenderse, al tratarse de entidades no dotadas de personalidad jurídica, en el sentido del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

En cuanto a la ubicación sistemática del régimen

de transparencia en el seno de la disciplina, se recoge a título informativo la moderna tendencia a la integración del Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, una de cuyas modalidades es el sistema de la transparencia. Partiendo del hecho imponible como criterio jurídico básico para la clasificación de los impuestos, el régimen de transparencia se sitúa en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pese a que el "objeto" del tributo o "materia imponible" sea la renta de las sociedades (con la advertencia de que en el caso de que los socios de la entidad transparente sean personas jurídicas, la ubicación adecuada es, lógicamente, en el Impuesto sobre Sociedades). Se rechaza así la tendencia, cada vez más generalizada, a configurar la transparencia como un régimen especial dentro del Impuesto sobre Sociedades. La transparencia también se establece, como una medida de coherencia interna del sistema en el proyectado Impuesto sobre el Patrimonio Neto, y ya en el vigente Impuesto extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas respecto a las entidades sin personalidad.

130

CAPITULO II

LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA COMO CATEGORÍA
EXPLICATIVA DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA.

SUMARIO

1. La explicación de la transparencia en base a esquemas jurídicos.
 - A.- El necesario empleo de un método jurídico.
 - B.- Consideración de los resultados de las ciencias no jurídicas.
2. Esquemas conceptuales de la elaboración dogmática del Derecho Tributario.
 - A.- Diversas categorías explicativas del tributo; exposición crítica.
 - a) La relación tributaria como relación de poder.
 - b) El concepto de relación jurídica tributaria.
 - c) Las categorías de procedimiento, potestad de imposición y función tributaria.
 - B.- El tributo como instituto jurídico.
3. La relación jurídica tributaria como categoría explicativa del régimen de transparencia fiscal.
 - A.- Justificación del recurso al esquema de la relación jurídica tributaria.
 - a) Justificación teórica.
 - b) Justificación positiva.

B.- Problemática del régimen de transparencia: enfoque estático.

- a) Problemática en relación con los sujetos de la obligación tributaria.
- b) Problemática en relación con el objeto de la obligación tributaria.

C.- Problemática del régimen de transparencia: enfoque dinámico.

- a) Problemática en torno al nacimiento de la obligación tributaria.
- b) Problemática en torno a la extinción de la obligación tributaria.

4. Conclusiones.

1. La explicación de la transparencia en base a esquemas jurídicos.

A.- El necesario empleo de un método jurídico.

En el proceso de formación del Derecho financiero como disciplina jurídica, una gran parte de los esfuerzos de la doctrina se han empleado en "someter al filtro de la dogmática jurídica los conceptos nacidos fuera de ella, fundamentalmente en el campo de la antigua ciencia de la Hacienda, para o bien darles carta de naturaleza en el mundo de los conceptos jurídicos o bien rechazarlos como irrelevantes e inútiles para la ciencia jurídica tributaria" (169)..

Puede parecer superfluo insistir en tales extremos, pues el tema puede reputarse, con razón, suficientemente planteado y resuelto en toda su plenitud de aspectos. La teoría integralista de la Hacienda Pública, cuyo principal artífice ha sido, como es bien sabido, el profesor Benvenuto Gri^ziotti (170), ha sido objeto de agudas críticas, por parte de ilustres juristas, y hoy ha de considerarse plenamente

(169).- C. Palao Taboada, Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva, en Estudios jurídicos en Homenaje al profesor Federico de Castro, II, Tecnos, Madrid, 1976, pág. 377.

(170).- Diritto finanziario, scienza delle Finance ed economia finanziaria, Riv. Dtto.Fin.Sc.Fin., 1939, págs. 1 y ss.

superada. "Los criterios de la ciencia de la Hacienda -escribe A. D. Giannini- no entran para nada en la sistematización científica y en la aplicación práctica del Derecho tributario; su adición serviría tan sólo para desviar al intérprete de la línea marcada por la lógica jurídica y conducirlo a soluciones aberrantes. Este es el efecto que más se teme de la fusión del Derecho financiero con la ciencia de la Hacienda" (171). La crítica de Giannini, junto con las de Romanelli-Grimaldi (172) y D'Amati (173), son de las "más completas y agudas que se han producido. Tras ellas, será difícil que ningún estudioso atento al rigor del conocimiento científico sienta la veleidad de emplear el método sincrético en sus investigaciones sobre la Hacienda" (174).

Sin embargo, algunos autores recalcan la necesidad de interpretar las normas tributarias, cuando se remiten a conceptos o institutos de otras ramas del ordenamiento, en el sentido que expresa la realidad económica, los hechos eco

(171).- A.D. Giannini, *Diritto finanziario e Scienza delle finanze*, Riv.It.Dtto.Fin., 1939, núm. 1, pág. 9.

(172).- *Metodología del Diritto finanziario*, Rass.Dtto.Pubb. XV, 1960, págs. 1 y ss. (versión castellana del profesor F. Vicente-Arche: *Metodología del Derecho financiero*, R.D.F.H.P., 1961, núm. 42).

(173).- Vid. *Il discorso sul metodo nel Diritto finanziario*, Jus., 1958, fasc. IV, en especial pág. 16.

(174).- F. Sáinz de Bujanda, *Sistema de Derecho Financiero*, tomo I, vol. 1º, Facultad de Derecho de la Universidad Complutense, Madrid, 1977, pág. 390. Una profunda

nómicos. Esta línea de pensamiento resulta especialmente atrayente en el estudio del régimen de transparencia fiscal, en el que aparentemente se huye del "formalismo jurídico" (personalidad jurídica) para atender a la realidad económica subyacente en la materia de los sujetos obligados al pago de la deuda tributaria.

Por ello, resulta necesario insistir, siquiera sea brevemente, en la necesidad de separar el estudio jurídico de la transparencia fiscal, que es el que ha de hacerse en el seno de nuestra disciplina, del que puede llevarse a cabo en el seno de la ciencia económica, distinguiendo claramente uno y otro enfoque. Los esquemas del fenómeno tributario que brindan la ciencia económica y la jurídica han de responder a las peculiares exigencias metodológicas de cada una. Como se ha dicho, muy gráficamente, el Derecho financiero, antes que financiero, es Derecho.

Cierta doctrina defiende la conveniencia de abandonar el formalismo jurídico, para atenerse al principio de la realidad económica, conforme al cual no será la apariencia jurídica la que decida acerca de la configuración de los elementos del fenómeno impositivo, sino la sustancia económica que se oculta tras esa apariencia. Este tipo de

da y sistemática exposición del planteamiento tradicional de la autonomía del Derecho financiero respecto a las disciplinas científicas no jurídicas, y el examen crítico de las mismas, *ibidem*, págs. 339 y ss.

razonamiento, sostenido por el legítimo deseo de evitar que el hábil manejo de los instrumentos jurídicos traiga consigo un apartamiento del deber de contribuir, es particularmente frecuente en el tema que nos ocupa, es decir, en el estudio del régimen de transparencia fiscal.

La situación legislativa es profundamente perturbadora pues crea un desajuste evidente entre la terminología legal y el lenguaje más técnico y depurado de la doctrina. Esto ocurre en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en cuya Exposición de Motivos, como hemos visto, se afirma que el régimen de transparencia supone el desconocimiento de la personalidad fiscal de ciertas sociedades. Incluso en la Ley General Tributaria está presente la idea de que los sujetos pasivos son unas veces entidades económicas y otras entidades jurídicas, lo que rompe los esquemas propios de la dogmática jurídica (175). Es cierto que no hay sujetos que no sean figura de determinadas modalidades de comportamiento económico, pero recíprocamente los sujetos no pueden dejar de tener una configuración jurídica, si se quiere que sean centro de imputación de relaciones jurídicas y que actúen en el tráfico como agentes productores de efectos jurídicos. Existen unos esquemas normativos, como el de

(175).- La Ley General Tributaria habla de contribuyente (arts. 30 y 31) en un sentido técnico-jurídico distinto de la acepción usual; y en la definición de dicha figura emplea el término "carga tributaria"

la personalidad jurídica, que las definiciones o clasificaciones legales, menos aún las incluidas en los preámbulos de las leyes, no pueden desconocer.

En este sentido, la jurisprudencia más reciente, rectificando los criterios interpretativos antes sostenidos (176), afirma, en base al artículo 23 de la Ley General Tributaria, que debe excluirse de la interpretación de las normas que regulan el régimen de los tributos "todo criterio extrajurídico, equiparándose, en materia hermenéutica, a las demás que componen el ordenamiento jurídico, de forma que la interpretación de las normas tributarias deja de ser un problema especial y diferente, con tratamiento extraordinario, del que representa el de las demás normas jurídicas, pues

con manifiesta falta de tecnicismo; por otra parte, arts. 33 y 39, se afirma carácter de sujeto pasivo de determinadas entidades carentes de personalidad jurídica que constituyen una "unidad económica"; y machaconamente se contraponen "hechos imponderables jurídicos y económicos" (art. 25, 28 etc.), delimitación jurídica del hecho imponible y delimitación "atendiendo a conceptos económicos... con independencia de las formas jurídicas que se utilicen" (art 25.3), etc.

(176).- En la jurisprudencia más antigua late la idea de singularidad de la norma tributaria (SS. del T.S. de 17 de enero de 1914, 4 de abril de 1930, 6 de febrero de 1946, 14 de enero de 1955, 19 de mayo de 1959, 7 de marzo de 1966, 23 de abril de 1969, 19 de febrero de 1970, 25 de mayo de 1970, etc.), singularidad que se afirma en base a implicaciones extrajurídicas, especialmente económicas.

to que... se han de entender, aclarar o estudiar con los mismos criterios que se aplican para desentrañar el contenido y alcance de una norma jurídica no tributaria" (177). Expresa o indiciariamente, la doctrina jurisprudencial "considera que el ámbito conceptual tributario no puede prescindir del contenido de la dogmática jurídica general, de la que es una mera manifestación especial" (178).

B.- Consideración de los resultados de las ciencias
no jurídicas.

El empleo del método jurídico, es decir, de un método "lógico-abstracto" (179), para el estudio del régimen de transparencia fiscal, no impide, la exposición de los resultados obtenidos por otras disciplinas, especialmente por la Economía financiera, y su toma en consideración para valorar y apreciar la realidad formal que el ordenamiento jurídico ofrece, sin que ello suponga que tales resultados pue

(177).- Resolución del T.E.A.C. de 22 de noviembre de 1978, reiterando las de 19 de mayo de 1976; 20 de abril, 12 de mayo y 22 de junio de 1977.

(178).- M. A. Llamas Labella, Ensayos de jurisprudencia tributaria. I.E.F., Madrid, 1973, pág. 57.

(179).- F. Sáinz de Bujanda, Sistema... cit., tomo I, vol. 1º, pág. 383.

dan integrarse o confundirse con los que la ciencia del Derecho procura (180).

En el plano legislativo, la consideración de los resultados ofrecidos por las ciencias no jurídicas también resulta necesaria, obviamente, y en el campo financiero "está llamada a ser especialmente dilatada" (181). Pero hay que poner de relieve el riesgo del empleo por el legislador, sin una adecuada remodelación, de los conceptos propios y específicos de otras ciencias sociales. Esto es lo que ha ocurrido, a nuestro entender, en el establecimiento del régimen de transparencia, que no es sino el denominado por los economistas "sistema de la sociedad de personas" (partnership system), como hemos visto en el capítulo anterior, y que ha sido introducido en el ordenamiento jurídico con manifiesto olvido de las categorías lógico-jurídicas, esto es, de lo que constituye el torso de la ciencia del Derecho. "Pocos factores provocan mayor perturbación en la vida jurídica de los países", afirma el profesor Sáinz de Bujanda, al observar que "en el área financiera el mal al que acabamos de aludir adquiere niveles especialmente alarmantes. Con reiteración se vierten en los cuerpos legales fórmulas

(180).- F. Sáinz de Bujanda, Sistema... cit., tomo I, vol. 1º, págs. 384 a 386.

(181).- F. Sáinz de Bujanda, Sistema... cit., tomo I, vol. 1º, pág. 387.

y conceptos elaborados en la teoría económica de la Hacienda, lo que obedece, en ocasiones, al deseo de que los textos positivos, escasamente vinculantes, brinden a los políticos una amplia holgura de movimientos y, en otros supuestos, a falta de destreza para formalizar, en rigurosos términos jurídicos, la realidad socio-económica sobre la que se actúa" (182).

Por lo tanto, es preciso, y creemos que también posible, reconducir a rigurosos términos jurídicos lo que el legislador presenta como supuestos de "desconocimiento" de la personalidad jurídica, teniendo en cuenta que el intérprete "no debe seguir ciegamente al legislador en la configuración, muchas veces verbal y aparente, de nuevas formas subjetivas, pero sí debe valorar las razones en que aquella configuración se apoya, con el fin de resolver el problema de la configuración subjetiva sobre la base de argumentaciones sistemáticas, que tengan en cuenta la concreta función normativa, y eventualmente innovadora, de las fórmulas" (183).

(182).- F. Sáinz de Bujanda, Sistema... cit., tomo I, vol. 1º, pág. 387.

(183).- C. Lavagna, Teoría dei soggetti e diritto tributario, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1961, I, pág.6.

2. Esquemas conceptuales de la elaboración dogmática del Derecho tributario.

Dada la necesidad de explicar la transparencia en base a esquemas propios de la ciencia jurídica, resulta conveniente pasar revista, brevemente, a las distintas categorías conceptuales utilizadas en la elaboración dogmática del Derecho tributario (A). La doctrina, en su intento de encontrar una explicación lo más adecuada y satisfactoria posible de la actuación del fenómeno tributario en su conjunto, ha recurrido sucesivamente a los esquemas relación tributaria concebida como una relación de poder (a), relación jurídica tributaria (b), y, más recientemente, a una serie de categorías diversas, como las de procedimiento, potestad de imposición y función tributaria, que ponen el acento en los aspectos dinámicos del tributo (c).

La naturaleza del fenómeno tributario, en toda su complejidad, no puede centrarse de forma exclusiva, sin embargo, ni en los aspectos sustantivos o materiales, ni en los aspectos dinámicos o procedimentales. Las posiciones posibles, que aparecen, históricamente, remontándose de una primera estrechez e inexactitud a una cada vez mayor generalidad y certeza, desembocan en la consideración del tributo como una institución (B).

A.- Diversas categorías explicativas del tributo; exposición crítica (184).

a) La relación tributaria como relación de poder.

La concepción de la relación tributaria como una relación de poder (Gewaltverhältnis) tiene sus raíces en el Estado absoluto o Estado de policía, cuya encarnación era la forma política de la Monarquía absoluta que perdura en casi toda Europa hasta el siglo XVIII y en Alemania hasta el siglo XIX (185). Sin embargo, perdura y es defendida por cierto sector científico (Bühler, Schneider, etc.) bajo el Estado de Derecho, en base a ideas imperantes en la ciencia jurídica alemana (Otto Mayer).

La crítica de la relación de poder y la construcción de la relación tributaria como una relación jurídica obligacional de Derecho Público arranca, sobre todo, de las obras de Hensel (1924), Nawiasky (1926) y Blumenstein (1926 y 1928), y tenía como base de partida el sometimiento

(184).- Vid ., para una amplia exposición de los esquemas conceptuales de la elaboración del Derecho tributario, el libro de A. Rodríguez Bereijo, Introducción al Estudio del Derecho Financiero. Un ensayo sobre los fundamentos teóricos del Derecho Financiero, I.E.F., Madrid, 1976, págs. 196 a 317.

(185).- Vid. A Rodríguez Bereijo, op. cit., págs. 242 y ss.; y J. L. Pérez de Ayala, Potestad Administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder, R.D.F.H.P., núm. 79, págs. 9 y ss.

de la Administración Pública, al igual que los particulares, a las reglas del Derecho objetivo. "La consecuencia más importante del sometimiento del impuesto al ordenamiento jurídico en el sentido del moderno Estado de Derecho -dirá Blumenstein- es la creación y conformación de la relación jurídica impositiva". A la teoría de la relación de poder se le reprocha, precisamente, una incomprensión de lo que significa la "autolimitación" del Estado a la Ley, al ordenamiento jurídico, característica del Estado de Derecho. La penetración jurídica del fenómeno impositivo en el Estado de Derecho sólo puede cumplirse, pues, desde esta perspectiva de una relación jurídica cuyo presupuesto de hecho y cuyo contenido están fijados, establecidos jurídicamente, del principio al fin por la Ley (186).

b) El concepto de relación jurídica tributaria.

La polémica inicial, planteada sobre todo en la literatura alemana, entre la concepción de la relación tributaria como "relación de poder" (Gewaltverhältnis) o como "relación jurídica obligacional" (Rechtverhältnis), se salva, pues, con el advenimiento del Estado de Derecho, en este último sentido. Y no podía ser de otro modo, pues el tributo, en cuanto manifestación del poder del Estado, es un fe-

(186).- A. Rodríguez Bereijo, op. cit., pág. 261. Ibidem para bibliografía.

nómeno sometido al Derecho, que se resuelve siempre a partir de su establecimiento en una relación jurídica más o menos compleja, según los casos, entre los entes públicos acreedores y los particulares deudores (187). Este puede considerarse todavía, pese a las críticas que contra él se han dirigido, el enfoque dominante en la dogmática tributaria.

El estudio de la relación jurídica tributaria presupone el manejo de conceptos civilísticos, o mejor, de la Teoría General del Derecho. Baste un breve recordatorio de estas categorías previas, ya que su examen excede los límites de este trabajo. Entendemos por relación jurídica aquella situación en que se encuentran varias personas entre sí, regulada orgánicamente por el Derecho, partiendo de un determinado principio básico. Ello supone:

- Que la relación jurídica es una "situación jurídica", es decir, algo estable y de cierta permanencia, lo que la diferencia del "hecho jurídico" que la origina, que puede ser instantáneo.

(187).- F. Sáinz de Bujanda, *Notas de Derecho Financiero*, Madrid, 1976, tomo I, vol. 2º, págs. 203 y ss.; Idem, *Un arquetipo de Derecho Tributario*, Las "Instituciones" de A.D. Giannini, Hacienda y Derecho, vol. II, cap. VII. Sobre la construcción de la relación jurídica tributaria como relación obligacional y la elaboración dogmática posterior del concepto, especialmente en la doctrina italiana, vid. A. Rodríguez Be-reijo, op.cit., págs. 260 y ss. y 269 y ss.; ibidem para bibliografía.

- Que se trata de una relación entre personas. Por tanto, quedan excluidas las relaciones entre cosas (188).

- Que la relación jurídica es una relación regulada por el Derecho. Fuera de la norma no existen relaciones jurídicas, pues es el Derecho el que atribuye valor jurídico (efectos jurídicos) a la relación social. Esto no es obstáculo para afirmar que el Derecho parte de un determinado "principio normativo" (finis institutionis) variable según la clase de relación de que se trate.

Nos interesa ahora precisar estas nociones en el ámbito tributario y referirnos a las características específicas de la relación jurídica tributaria y a su contenido, distinguiendo relación jurídico tributaria en sentido amplio y obligación tributaria o relación tributaria en sentido estricto.

En primer lugar, hay que admitir que la relación jurídico-tributaria es de naturaleza jurídico-pública, pues supone la emanación de normas y se fundamenta en el poder financiero del Estado. Esto es importante, pues supone que

(188).- Desde Kant se acepta que las relaciones jurídicas son siempre relaciones entre personas.⁶ No existen relaciones jurídicas propiamente dichas entre cosas, ni entre una persona y una cosa. Sin embargo, la existencia de tributos de naturaleza jurídica dudosa hizo a cierto sector doctrinal afirmar en Alema-

el ente público o sujeto activo gozará de una serie de prerrogativas. En segundo lugar, la relación jurídico-tributaria deriva de la ley, lo que se deduce de la formulación constitucional del principio de legalidad tributaria (189). Se trata de una obligación "ex lege" o legal (190) ya que no nace de la voluntad sino de la realización de un determinado hecho o supuesto, previsto en la norma y denominado "hecho imponible" (191). Por último, la doctrina afirma la naturaleza obligacional del tributo, y en este sentido se pronuncia la Ley General Tributaria en su artículo 28 (192)

nia (Hass, Bulding, Schranil) e Italia (Ranelletti, Majorana, Meucci) la posibilidad de la existencia de relaciones jurídicas entre personas y cosas.

- (189).- El principio de legalidad tributaria, como principio fundamental del Estado constitucional, ya ha sido especialmente subrayado por A. D. Giannini, *Il rapporto giuridico d'imposta*, Milán, 1937, pág. 23.
- (190).- En efecto, el art. 28 de la Ley General Tributaria establece que la realización del hecho imponible (supuesto previsto por la norma) origina el nacimiento de la obligación tributaria (efecto jurídico). La misma idea subyace al artículo 31,1, al suponer que la carga (rectius=obligación) tributaria deriva del hecho imponible.
- (191).- Sin embargo, la terminología no es pacífica, pues se habla a veces de "hecho imponible" (Jarach), "situación-base fiscal" (Allorio), "hecho generador" (Jèze), "presupuesto de hecho" (A. D. Giannini), "fattispecie tributaria" (E. Vanoni), etc. La Ley General Tributaria acoge la expresión "hecho imponible".
- (192).- El citado artículo habla expresamente de "obligación

En cuanto a su contenido, hay que partir de la constatación de la diversa naturaleza de los efectos establecidos por la ley reguladora de cada tributo (derechos, facultades, potestades, obligaciones, prohibiciones, sujeciones, cargas, etc.). Esto ha llevado a algunos autores a distinguir un aspecto material o sustantivo, y un aspecto formal o administrativo (193). Como afirma Sáinz de Bujanda (194), "más que una dualidad de aspectos en la relación jurídico-tributaria, se trata de una cuestión de contenido de la propia relación, en la que, desde luego, existe un núcleo central constituido por la obligación tributaria en sentido estricto, a la que acompañan, por lo general, aunque no necesariamente en todos los casos, otras clases de efectos jurídicos que pueden y deben distinguirse conceptualmente de aquella obligación". Por lo tanto, hay que distinguir:

- La relación tributaria en sentido amplio, que es una relación compleja, integrada por un conjunto de vínculos diversos, y en la que pueden participar personas distintas,

tributaria". Y la doctrina es unánime al afirmar que el núcleo de la relación está constituido por la obligación tributaria, actual o eventual, aunque esta opinión ha sido discutida en los casos del impuesto territorial y del impuesto aduanero.

(193).- Así Dino Jarach, Curso superior de Derecho tributario, I, págs. 17 y ss.

(194).- F. Sáinz de Bujanda, Notas, cit., tomo I, vol. 2º, págs. 206 y ss.

como sujetos activos o pasivos, en cada uno de los vínculos. Dentro de este contenido complejo podemos distinguir la obligación tributaria, a que nos referimos a continuación, y otra serie de nexos. Ello supone admitir que la "relación jurídica" en sentido amplio es una mera fórmula (195) para referirse a lo que, en rigor, son una pluralidad de vínculos o relaciones jurídicas, con un régimen jurídico distinto en cada caso. Así, en cuanto al nacimiento, el hecho imponible hace surgir la obligación tributaria en sentido estricto, pero los demás vínculos pueden surgir en virtud de un acto administrativo, o de un supuesto distinto del hecho imponible y previsto en la norma, con independencia de la existencia, actual o eventual, de la obligación tributaria. Además, en cada uno de los vínculos pueden participar personas distintas de los sujetos, activo y pasivo, de la obligación tributaria.

- La relación tributaria "stricto sensu", que no es sino uno de los vínculos que forman parte del complejo contenido de la relación jurídico tributaria en sentido amplio. A veces se denomina también "relación tributaria sustantiva principal" (Jarach) o "relación jurídica básica", para poner de manifiesto que constituye la parte esencial

(195).- Esta matización es acogida por el propio A. Berliri en la 2ª ed. de sus "Principi di Diritto Tributario", vol. II, Milán, Giuffrè, 1972; y en su Corso Istituzionale di Diritto Tributario, vol. I, Giuffrè, Milán, 1974 (cit. por A. Rodríguez Bereijo, op.cit.,

y el fin último a que tiende el instituto jurídico del impuesto (196). Son también abundantes los autores que emplean la expresión abreviada de "obligación tributaria" (197). Pero lo que interesa ahora es caracterizar este vínculo básico, que denominamos "obligación tributaria", dentro del contenido complejo de la "relación tributaria", para diferenciarlo de los demás vínculos integrantes de esta última. Para ello hay que precisar:

a') Que la obligación tributaria tiene por objeto una prestación de contenido patrimonial, lo que la distingue de otros deberes, que suelen ser obligaciones accesorias de la principal o tributaria (ej. deber de declarar, de facilitar datos, etc.).

págs. 276-277).

(196).- No obstante, hay que advertir que, en ciertos casos, la relación tributaria se agota sin que se llegue a concretar una deuda tributaria, como pone de relieve M. Cortés Domínguez, en "Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria", Moneda y Crédito, 1965, nº 94, págs. 90-91.

(197).- Sin embargo A. D. Giannini califica como obligación tributaria a cuantos deberes se encuadran en el concepto amplio o genérico de relación jurídica tributaria (vid. Instituciones de Derecho tributario, traducción de F. Sáinz de Bujanda, Edit. Derecho Financiero, Madrid, 1957, págs. 67 y ss.). En rigor, y siguiendo la terminología del Código Civil, se puede hablar de obligación para referirse sólo al lado pasivo (deuda) de una relación jurídica cuyo objeto sea una prestación de dar, hacer o no hacer alguna

b') Que la obligación tributaria se caracteriza por cumplir una función típica consistente en procurar un enriquecimiento del sujeto activo y un correlativo empobrecimiento del sujeto pasivo, o, lo que es lo mismo, en procurar al ente público los ingresos (tributarios) necesarios para su funcionamiento. Esta nota permite distinguir la obligación tributaria de otras obligaciones cuya prestación posee asimismo un contenido patrimonial, pero cuya función no es la de procurar un ingreso tributario, como en el caso de las obligaciones derivadas de la imposición de multas, etc.

La doctrina más reciente ha puesto de manifiesto las insuficiencias (más que defectos), que, como esquema dogmático, presenta el concepto de relación jurídica tributaria. Estas insuficiencias pueden resumirse en los siguientes puntos (198):

- La excesiva vaguedad e indeterminación del concepto de relación jurídica compleja, que o bien se reduce a una

cosa (vid. rúbrica del Libro IV, título primero del Código Civil y, en especial, el art. 1088). Nosotros, hecha esta advertencia, seguiremos la terminología habitual en la literatura jurídico-financiera, distinguiendo relación jurídica tributaria y obligación tributaria. Sin embargo, la Ley General Tributaria a veces habla de obligación tributaria (ej. art. 32) para referirse a la relación jurídico-tributaria en sentido amplio.

(198).--Seguimos fundamentalmente la exposición de A. Rodrí-

mera fórmula convencional o resulta inservible para abarcar en toda su extensión y complejidad el fenómeno tributario (199).

- Si se recurre al concepto de obligación tributaria o relación jurídica tributaria en sentido estricto, quedan en la sombra los problemas administrativos o formales (200). Este era, ya para Berliri (201), el "error de perspectiva"

guez Bereijo, op. cit., págs. 277 y ss.

(199).- "La existencia de una evidente coincidencia teleológica entre las diversas situaciones jurídicas que tienden a garantizar, a pesar de su variedad de formas, la percepción efectiva de los ingresos públicos no basta para asegurar la unidad del esquema explicativo: los deberes tributarios, de hecho, a parte de ser autónomos unos de otros, presentan también una diversa naturaleza jurídica y nacen en momentos diversos, haciendo así inaplicable el esquema de la relación jurídica, que exige la estricta conexión entre sus elementos componentes" (N. D'Amati, Problemi teorici e sistematici del Diritto Tributario, Dir.Prat.Trib., 1980 (núm. 1), págs. 6-7).

(200).- Como afirma M. Cortés Domínguez, el problema está "en la explicación total del fenómeno tributario desde el punto de vista jurídico, lo que no será posible hasta tanto la doctrina no abandone el estrecho cauce de la obligación tributaria y encuentre un marco más amplio, donde quepan simultáneamente no sólo la obligación de pago del tributo, sino la actuación de la Administración encaminada a la liquidación y recaudación de los tributos" (Ordenamiento tributario español, Tecnos, Madrid, 1968, pág. 331).

(201).- A. Berliri, Principi di Diritto Tributario, vol. II, tomo I, Milán, 1957, págs. 3-4.

fundamental de la literatura tributaria "que ha puesto la obligación tributaria en el centro de todo el Derecho tributario, relegando a un plano muy lejano, casi al horizonte, todas las otras relaciones jurídicas diversas de aquélla". Este fenómeno ha producido un cierto abandono de los aspectos adjetivos del tributo, e incluso ha repercutido en los temas del Derecho Tributario material relacionados con aquéllos (202).

- Por último, al pretender insertar todo el fenómeno tributario en el esquema de la relación jurídica se produce el problema de la reducibilidad de la obligación tributaria al esquema de la obligación de Derecho privado. Ello es consecuencia de la visión intersubjetiva del tributo (203)

c) Las categorías de procedimiento, potestad de imposición y función tributaria.

Las críticas al esquema de la relación jurídica tributaria que acabamos de exponer, hacen surgir una nueva

(202).- C. Palao Taboada, Naturaleza y estructura del procedimiento de gestión tributaria en el Derecho español, estudio preliminar a la traducción de Berliri, Principios de Derecho Tributario, vol. III, Madrid, 1974, pág. 17.

(203).- "Ciò che sembra in crisi, non è il particolare sche

tendencia hacia un enfoque global y dinámico de los fenómenos jurídicos (204). "La doctrina más reciente propugna una evolución en la construcción dogmática del tributo, desde el esquema central y básico de la relación jurídica tributaria, a un planteamiento más flexible, en el que la relación tributaria es sólo uno de los dogmas tributarios, "inter pares", conjuntamente con otros que bajo diversos nombres y categorías técnicas, potestad de imposición, función tributaria, procedimiento de imposición, destacan y valorarizan los aspectos administrativos del tributo para significar, sin duda, un tratamiento potenciador de los mismos fuera del esquema -otrora casi omnicomprensivo y, desde luego, preeminente- de la relación tributaria" (205).

Así, el Derecho tributario cambia de eje en estos últimos tiempos y "pasa, de ser primordialmente un Derecho del hecho imponible, a ser un Derecho de la liquidación del

ma tributario, ma il postulato tradizionale della necessaria bilateralità delle situazioni giuridiche, sul quale si fonda la logica del rapporto" (Nicola D'Amati, Problemi teorici e sistematici del Diritto Tributario, Dir.Prat.Trib., 1980 (núm.1), pág. 8).

(204).- Vid. A. Rodríguez Bereijo, op. cit., págs. 286 y ss. (ibidem, para bibliografía)

(205).- J. L. Pérez de Ayala, Potestad de imposición y relación tributaria (II): las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina, R.D.F.H.P., núm. 86, pág. 163.

tributo" (206). Micheli elabora la dogmática jurídica del tributo sobre los conceptos de "poder tributario" y "potestad de imposición" (207). Maffezzoni (208), emplea el concepto de "procedimiento de imposición" entendiendo por tal el conjunto de actos surgidos en la dinámica aplicativa de las dos situaciones jurídicas subjetivas a que dan lugar las normas tributarias, el poder de imperio del ente público y el deber jurídico del sujeto pasivo. Toda esta serie de actos está unida por un sentido común, que hace del conjunto un todo unitario, que consiste en determinar la efectiva ejecución de las prestaciones coactivas establecidas en las normas tributarias y en aplicar las sanciones correspondientes en caso de incumplimiento. Alessi (209) construye el Derecho tributario sobre el concepto de "función tributaria" (abstracta y concreta), que define como la función dirigida a conseguir la exacción coactiva de la parte de la riqueza privada necesaria a los entes públicos para subvenir a las necesidades públicas y cumplir sus finalidades propias.

(206).- M. Cortés Domínguez, Ordenamiento tributario español, cit., pág. 283.

(207).- Vid. G. A. Micheli, Premesse per una teoria della potestà di imposizione, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1967, I, págs. 264 y ss.; Corso di Diritto tributario, Utet, Turín, 1970.

(208).- Vid. F. Maffezzoni, Il procedimento di imposizione nell'imposta generale sull'entrata, Morano, Nápoles, 1965; Profili di una teoria giuridica generale dell'imposta, Giuffrè, Milán, 1969.

(209).- Vid. Alessi; Stammati, Istituzioni di Diritto Tribu

Estas nuevas categorías (210), que en cierto modo se presentan como una alternativa al esquema de la relación jurídica tributaria, tienen el mérito de subrayar los aspectos dinámicos del tributo, pero no dejan de suscitar serias dudas y requieren algunas observaciones:

1º.- La laboriosa construcción del Derecho tributario en torno a la relación jurídica supone un importante logro, al menos desde el punto de vista de los esquemas dogmáticos dominantes en la época, que quizás no haya sido correctamente entendido y valorado. Giannini no desconoce la existencia de obligaciones colaterales a la obligación principal, aunque las considera como simples momentos de ésta, lo que sin duda no es enteramente correcto. Pero, como afirma el profesor Sáinz de Bujanda, es preciso leer las páginas de Giannini "con el afán de encontrar en ellas, no lo que el paso del tiempo inevitablemente convierte en caduco e inservible, para delatarlo con estéril fatuidad intelectual; sino lo que tiene de vehemente invitación al rigor metodológico, a la claridad expositiva y a la síntesis conceptual. Para quienes se acercan a ella con ese estado de espíritu, la obra de A. D. Giannini nunca envejecerá. Será,

tario, Utet, Turín, 1965.

(210).- Para una exposición más amplia vid A. Rodríguez Bereijo, loc. cit., quien cita en esta línea, entre otros, los nombres de Micheli, Alessi, Maffezzoni, Fantozzi y Fedele en la doctrina italiana y los de Matías Cortés, Pérez de Ayala y Pérez Royo en la nuestra (pág. 288).

como toda obra clásica, una fuente imperecedera de renovación mental" (211).

En este sentido hay que poner de relieve como estos nuevos enfoques de la dogmática tributaria no suponen, salvo esporádicas posiciones extremas, un olvido o desconocimiento de la obligación tributaria, lo que sería "una conclusión exagerada y peligrosa", sino únicamente que "a la obligación tributaria debe asignársele el lugar que le corresponde dentro de la complejidad de situaciones jurídicas que componen el fenómeno jurídico tributario" (212).

Así, uno de los más conspicuos sostenedores de la visión dinámica o procedimentalista del fenómeno tributario, como es Fantozzi, afirma que "la posición central del presupuesto (hecho imponible) en el estudio del Derecho Tributario es una realidad que no se puede negar sin desconocer con ello la realidad misma del ordenamiento positivo" (213). A. F. Basciu, que comparte las críticas doctrinales dirigi

(211).- F. Sáinz de Bujanda, "Archile Donato Giannini (1888-1965), In memoriam", en Hacienda y Derecho, vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, pág. 639.

(212).- A. Rodríguez Bereijo, op. cit., pág. 316; Vid. también M. Cortés Domínguez, Ordenamiento tributario español, cit., pág. 331; y J.L. Pérez de Ayala, Potestad administrativa y relación jurídica (I), cit. pág. 15.

(213).- A. Fantozzi, Premesse per una teoria della succesio

das al esquema de la relación jurídica tributaria, recalca "la imposibilidad de excluir que el conjunto de actos y de situaciones a través de los cuales el Estado ingresa el tributo, se coordine a una relación obligatoria que tenga por objeto la obligación de pagar el impuesto", criticando, en consecuencia, aquellas posturas extremas, como la de F. Maf^{fezzoni}, que llegan a negar la existencia de hipótesis regu^{ladas} según el esquema de la relación jurídica tributaria (214). Para Basciu, "se advierte sin excesivas dificultades cómo el intento de plantear alternativamente relación jurídica y procedimiento puede tener un sentido bien defini^{do} en tanto a la primera de aquellas expresiones se le atri^{buya} un significado diverso del que le es propio (el de relación jurídica compleja). Sí, al contrario, con aquella ex^{presión} uno se limita a expresar la obligación de pagar el impuesto y el correlativo derecho a exigirlo, aquella alter^{nativa} se revela privada absolutamente de todo fundamento ..." (215).

ne nel procedimento tributario, en "Studi sul Procedimento Amministrativo Tributario, Giuffrè, Milán, 1971, pág. 118 en nota; cit. A. Rodríguez Bereijo, op. cit., pág. 294, quien, sin embargo, subraya las grandes diferencias entre la postura de Fantozzi, y la "glorificación del hecho imponible" (Jarach, Sáinz de Bujanda).

(214).- A.F. Basciu, Note sulla potestà di imposizione in materia di imposta di successione, en "Studi sul Procedimento Amministrativo Tributario", cit., págs. 7 y ss.

(215).- A.F. Basciu, Note sulla potestà di imposizione...

2º.- Las críticas formuladas al esquema de la relación jurídica compleja, son reproducibles frente al intento de elaborar dogmáticamente el Derecho tributario en base a otras categorías si éstas se formulan también de forma "omni comprensiva". "La doctrina más reciente -escribe N. D'Amati- mantiene una posición suficientemente crítica en relación con la figura de la relación jurídica tributaria, aunque, finalmente, reproduce en su sustancia la lógica del pensamiento tradicional" (216). En palabras de A. Fedele "assumere il procedimento solo in quanto modulo di collegamento tra situazioni giuridiche aventi contenuto non corrispondente significa, in un certo qual modo, utilizzare un concetto giuridico certamente più idoneo del rapporto giuridico complesso, ma utilizzarlo allo stesso scopo per cui era utilizzato quest'ultimo: La riduzione a uno schema unitario di tutte le situazioni giuridiche soggettive emergenti nell'attuazione del tributo" (217). En esta línea, se puede afirmar que la noción de "procedimiento" propuesta como esquema explicativo del tributo, sólo responde a "la exigencia meramente terminológica, de evitar el empleo de una misma expresión

cit., págs. 9-10.

(216).- N. D'Amati, Problemi teorici e sistematici del Diritto Tributario, Dir. Prat. Trib., 1980 (núm. 1), pág. 7.

(217).- A. Fedele, A proposito di una recente raccolta di saggi sul Procedimento Amministrativo Tributario, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1971, I (núm. 3), págs. 433 y ss., especialmente nota 24.

(relación jurídica) en dos significados diversos" (218), en sentido amplio unas veces, y en sentido estricto, otras. El "procedimiento de imposición", u otras categorías alternativas, vendrían así a sustituirse en el lugar que antes ocupaba la "relación jurídica compleja", y serían rechazables por las mismas razones por las que fue criticado este último concepto. Y si se entienden en sentido estricto, no son suficientes para explicar por sí mismas la complejidad del fenómeno tributario.

3º.- En rigor, lo que se rechaza es la noción de "relación jurídica compleja", si con ella se pretende explicar la totalidad de vínculos y situaciones heterogéneas que en la dinámica aplicativa del tributo se producen. Pero la doctrina de la relación jurídica tributaria distingue claramente entre obligación tributaria o relación jurídica tributaria en sentido estricto, y el concepto amplio de relación tributaria, que en algunos autores se reduce a una mera fórmula para referirse a una pluralidad de vínculos de naturaleza diversa. Como pone de manifiesto A. Rodríguez Bereijo pese a cuanto afirma Berliri, criticando el abandono doctrinal de las relaciones jurídicas distintas de la obligación principal, es preciso matizar algunas opiniones, como la de Vanoni, según el cual "el fin último de la obligación es el de procurar los medios

(218).- N. D'Amati, Problemi teorici e sistematici del Diritto Tributario, cit., pág. 8. Este autor excluye que "el procedimiento pueda constituirse en modelo de teoría general, en cierto modo susceptible de sustituir a la relación jurídica tributaria como paradigma

para el ejercicio de la actividad pública, y este fin se alcanza no sólo a través de la posición de la obligación de pagar el tributo, sino también a través de la regulación de los diversos vínculos que concurren a determinar o a facilitar el nacimiento, la liquidación, la extinción de la obligación de dar, y la actuación de las funciones económicas y políticas del tributo. La preeminencia de la obligación de dar y el hecho de que todas las obligaciones diversas surjan a fin de concurrir al desarrollo de aquella obligación principal no debe inducir al error de considerar tales obligaciones como simples momentos o como obligaciones colaterales del vínculo fundamental de pagar el tributo" (219).

4º.- Por último, no puede dejar de observarse que estos nuevos enfoques de la dogmática tributaria destacan "las situaciones de supremacía y poder en que se encuentra la Administración fiscal frente al administrado, y que habían quedado un tanto oscurecidas por la potenciación teórica de su condición de acreedor tributario y de la situación del administrado como deudor" (220). En consecuencia, hay

ma para asegurar coherencia y sistematicidad al Derecho tributario", pero acepta que la mencionada figura pueda tener ingreso en la misma disciplina (ibidem, pág. 19).

(219).- Cfr. Vanoni, Elementi di Diritto Tributario, Cedam, Padua, 1940, (2ª ed.), cit. por A. Rodríguez Bereijo op. cit., págs. 271-272 en nota.

(220).- J.L. Pérez de Ayala, Potestad de imposición y rela-

que subrayar el peligro, desde el punto de vista de las garantías del contribuyente, que el abandono del esquema de la relación jurídica supondría (221)

En la elaboración del Derecho tributario en base a los esquemas de potestad, procedimiento o función, se sustituye, en palabras de Fantozzi, al individuo por la colectividad y al derecho subjetivo por el objetivo (222). Sin embargo, se ha dicho, en realidad "se sustituye la idea de libertad o de campo de actuación por la de autoridad" (223).

B.- El tributo como instituto jurídico.

Reconducidas a sus justos términos, las nuevas categorías propuestas como esquemas explicativos del fenómeno tributario no suponen, como hemos visto, negar la existencia

ción tributaria (II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina, cit., pág. 163.

(221).- Cfr. A. Rodríguez Bereijo, op.cit., pág. 316.

(222).- A. Fantozzi, La solidarietà nel Diritto tributario, Utet, Turín, 1968, pág. 66.

(223).- A. Rodríguez Sáinz, Las categorías fundamentales del Derecho tributario: relación jurídica v. potestad, función y procedimiento, R.D.F.H.P., núm. 153 (mayo-

en el tributo de una verdadera relación jurídica entre el ente público acreedor y el particular deudor. Al contrario, vienen a enriquecer el panorama dogmático tradicional con nuevas y sugerentes aportaciones.

Si a pesar de ello renunciamos a configurar el tributo como relación jurídica, no es por la inexactitud de esta doctrina, sino por su insuficiencia. Lo mismo puede decirse de las otras categorías examinadas, pues habiendo en el tributo una pluralidad de vínculos y situaciones jurídicas no puede hablarse sintéticamente de procedimiento, potestad o función, como no puede hablarse tampoco de relación jurídica compleja, si se quiere hallar con precisión la naturaleza jurídica del tributo.

Surge así la necesidad de recurrir a una noción que no se limite al estrecho cauce de una particular categoría de efectos jurídicos, relegando a los demás a un segundo plano. Una noción que reduzca a una unidad superior los distintos aspectos (derechos, obligaciones, potestades, deberes, procedimientos... etc.) sólo puede fundarse satisfac

junio 1981), pág. 662. Este autor entiende que los nuevos enfoques son "producto de una deformación del mismo concepto del Derecho" y que "el concepto de relación jurídica, bien entendido, lleva... a los subsecuentes de función, procedimiento y potestad" (ibidem, pág. 622). "Esto no quita para la admisión de los conceptos controvertidos, pero sí para colocarlos en el plano correspondiente" (ibidem, pág. 623).

toriamente en la idea de "institución" o instituto jurídico (224), entendido éste como conjunto de normas reducidas a sistema en función de una "ratio" unitaria, de un interés superior y objetivo, al que han de plegarse las voluntades de los sujetos afectados.

Este interés objetivo o "idea organizativa", constituye uno de los elementos fundamentales de la noción de institución, y aparece en un plano esencialmente superior al interés particular de los sujetos afectados. En el tributo, este interés superior y objetivo consiste en la "contribución al sostenimiento de los gastos públicos a cargo de quienes han realizado un hecho que pone de manifiesto su capacidad contributiva". A él se subordina tanto el interés de la Administración como el interés particular de los ciudadanos obligados a contribuir al levantamiento de las cargas públicas (225).

(224).- El recurso a la noción de instituto jurídico es ya sugerido por Allorio, en su "Prefazione" a la obra de E. Antonini, *Studi di Diritto Tributario*, Milán, 1959, pág. IV, y acogida por Andrea Fedele, en *Le Imposte ipotecarie. Lineamenti*, Giuffrè, Milán, 1968 (vid. pág. 171, en nota); y del mismo autor, *Diritto tributario e Diritto civile nella disciplina di rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1969 (núm.1), págs. 21 y ss. (vid. pág. 25).

(225).- Por ello, es un carácter natural del objeto del tributo (como del objeto de todo instituto jurídico) su inmodificabilidad u objetividad, pues el tributo

El tributo, entendido como instituo jurídico, se sitúa así en un plano normativo. En su dinámica aplicativa surge la relación jurídica tributaria, u obligación tributaria, que es el mecanismo jurídico a través del que se satisface el interés objetivo que preside la organización normativa del tributo. El tributo, a partir de su establecimiento, "se resuelve siempre en una relación jurídica tributaria entre el ente público acreedor y el particular deudor... Y no puede ser de otro modo, si se tiene en cuenta que el tributo, ... es un fenómeno necesariamente sometido al Derecho, que no cabe concebir, en la ordenación de la realidad social, al margen del ordenamiento jurídico" (226). Esta "obligación tributaria", según la terminología tradicional, es sustancialmente idéntica a la obligación de Derecho privado, pues no existe en la dogmática jurídica una figura de obligación

responde por esencia a un sistema objetivo común que no cabe alterar, por lo menos en sus rasgos fundamentales, por la voluntad de los sujetos que en él intervienen.

El esquema es aplicable, por otra parte, a toda clase de tributos, ya que se trata de una noción unitaria, aunque susceptible de manifestaciones particulares (impuestos, tasas, contribuciones especiales).

(226).- F. Sáinz de Bujanda, Notas... cit., I, vol. 2º, pág. 203. El profesor de Madrid, distingue, dentro del haber de la Hacienda Pública: "1º) Los institutos jurídicos (Tributos, Monopolios, Patrimonio del Estado, Deuda pública) que se configuran en el ordenamiento como elementos constitutivos de la Hacienda bajo el imperio de una idea organizativa, y que apa

pecuniaria que sea propia del Derecho público. La obligación tributaria, en cuanto a su estructura jurídica, no se diferencia de cualquier otra clase de obligación (227).

Pero, además de la relación jurídica tributaria u obligación tributaria, existen una serie de vínculos distintos de aquélla, aunque integrados en la unidad teleológica o de sentido que la noción de tributo, entendido como instituto jurídico, supone. Estos vínculos y situaciones pueden ser de carácter pecuniario o no, pueden consistir en una situación activa (v.gr. derechos, potestades, etc.), o pasiva (v.gr. "obligaciones accesorias" de los sujetos pasivos, en la terminología de la Ley General Tributaria, aunque no técnicamente), o mixta (poder-deber, potestad fiduciaria o función).

recen, por tanto, situados en el plano normativo; 2º) Los derechos de la Hacienda, de contenido económico, que se generan en la dinámica aplicativa de los institutos a que acabamos de referirnos, y que legitiman a la Administración para el percibo de determinadas cantidades, y 3º) los fondos que, merced al ejercicio de los antedichos derechos, afluyen efectivamente al Tesoro público (ingresos públicos). Es obvio que estos últimos habrán de calificarse de modo acorde con el instituto jurídico cuya aplicación los haya producido (ingresos tributarios, monopolísticos, patrimoniales, crediticios). (F. Sáinz de Bujanda, Sistema... cit., I, vol. 1º, pág. 479).

(227).- Este punto ya fue puesto de relieve por A.D. Gianni ni, Instituciones de Derecho Tributario, Ed.Der.Fin., Madrid, 1957, págs. 87 y ss. Una de las críticas que

"Cada obligación tributaria aparece así rodeada, -escribe el profesor Ferreiro (228)- casi podríamos decir arropada, por una serie de vínculos y relaciones de naturaleza y contenido distintos. Pero estos vínculos y relaciones distintos de la obligación tributaria, pueden existir sin que haya una obligación tributaria. Basta con la posibi

se hacían del dogma de la relación jurídica tributaria era, como vimos, su construcción sobre la base de los esquemas del Derecho civil, aunque se tratara de una obligación de Derecho público. En nuestra opinión esta crítica es superable si se observa que al afirmar que la relación tributaria es sustancialmente idéntica a la de Derecho privado, lo que en realidad se afirma es que se trata de una relación obligacional, concepto propio de la Teoría General del Derecho, y, por tanto, aplicable en todos los sectores del ordenamiento. Aunque el régimen jurídico sea distinto (vid. M. Cortés Domínguez, Ordenamiento Tributario español, cit., pág. 295), su naturaleza jurídica es la misma en todos los casos.

Además, prescindiendo del problema de la relevancia dogmática de la distinción entre Derecho público y privado, en el ámbito de un mismo instituto jurídico pueden (y suelen) coexistir normas de una y otra clase (Vid. Pugliatti, Diritto pubblico e privato, en Enciclopedia del Diritto, XII, Milán, 1964, pág.744), lo cual no impide proceder a una delicada disección y poner de manifiesto la idea organizativa que predomina y confiere su genuina significación a cada instituto jurídico, observándose claramente que lo que en los institutos financieros domina son principios rectores y orientadores de clara raigambre iuspublicista (Vid. F. Sáinz de Bujanda, Sistema... cit., págs. 408 y ss.; Lecciones de Derecho Financiero, Madrid, 1979, págs. 100-101)

(228).- J. J. Ferreiro Lapatza, Curso... cit., pág. 403.

lidad de que tal obligación exista para que tales vínculos jurídicos cumplan una función y tengan una razón de ser: arropar en este caso a una posible obligación tributaria". O dicho de otro modo, la idea organizativa del instituto del tributo, consistente en hacer contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a quienes han puesto de manifiesto su capacidad contributiva a través de la realización del hecho imponible, consiente la existencia de obligaciones (presentar declaraciones, por ej.) y potestades (comprobación, inspección, etc.), incluso en caso de inexistencia actual (sino sólo eventual) de una obligación tributaria.

Por último, el tributo en sí mismo no constituye un ingreso, sino que para que éste llegue efectivamente a obtenerse, "es ineludible el despliegue de una serie de operaciones que, por su engarce y finalidad, se articulan en procedimientos administrativos especiales" (229). Surge así el aspecto dinámico del tributo, que no es sino una parte de la gestión o administración financiera en que consiste jurídicamente la actividad financiera del Estado (230).

(229).- F. Sáinz de Bujanda, Sistema... cit., I, vol. 2º, pág. 483.

(230).- Vid. F. Vicente-Arche Domingo, Hacienda Pública y Administración pública, H.P.E., núm. 26 (1974), pág. 125.

En conclusión, en el fenómeno tributario existe siempre una obligación tributaria, actual o eventual, junto con otras relaciones jurídicas distintas (que pueden establecerse entre los mismos sujetos de la obligación tributaria o entre otros distintos), potestades, funciones, procedimientos, etc. Ninguna de estas categorías puede proporcionar por sí sola un esquema explicativo de la complejidad del fenómeno tributario, siendo preciso acudir a la idea de instituto jurídico, única que proporciona unidad teleológica, o de sentido, a las diferentes situaciones que se producen en la dinámica aplicativa del tributo.

3. La relación jurídica tributaria como categoría explicativa del régimen de transparencia fiscal.

El régimen de transparencia fiscal, objeto de este trabajo, se explica en base al esquema de la relación jurídica tributaria (A). En base a las ideas expuestas en el epígrafe anterior, puede encontrarse una justificación del recurso a esta categoría tanto desde el punto de vista teórico (a) como positivo (b).

En consecuencia, la problemática de la transparencia fiscal se plantea en torno a la obligación tributaria: desde una perspectiva estática (B), en relación con los sujetos (a) y con el objeto (b) de dicha obligación; desde una perspectiva dinámica (C), en torno a su nacimiento (a) y extinción (b).

A.- Justificación del recurso al esquema de la relación jurídica tributaria.

a) Justificación teórica.

El esquema más adecuado para plantear e intentar resolver la problemática que plantea el régimen de transparencia es el de la relación jurídica tributaria en sentido estricto, u obligación tributaria.

La transparencia no es un tributo, sino, como ya hemos precisado, parte del régimen de un tributo (del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o, en su caso, del Impuesto sobre Sociedades). Pero las especialidades del régimen de transparencia se plantean fundamentalmente en torno a la obligación tributaria, y no, o al menos no con la misma intensidad, en los demás aspectos del tributo.

Esto equivale a decir que el estudio de la transparencia se integra en el denominado tradicionalmente "Dere--cho tributario material". Sin embargo, también en el régi--men de transparencia se establecen obligaciones formales a cargo de los sujetos pasivos de la obligación tributaria (o de personas distintas) y se incluyen reglas especiales en materia de gestión del tributo. En la segunda parte de este trabajo, destinada a la regulación positiva de la transpa--rencia fiscal, nos ocuparemos de estos aspectos con más de--talle. Pero interesa poner de relieve que el problema dogmá--tico fundamental, el conflicto posible de la transparencia con las categorías civiles, se plantea en torno a la obliga--ción tributaria principalmente.

Po otra parte, en la metodología de este estudio se ha considerado más oportuno valerse de instrumentos in--terpretativos, conceptos y técnicas ya desarrollados, pues la elección de otra categoría interpretativa habría excedi--do de los límites propuestos: la sistematización teórica de la tributación en régimen de transparencia, y no del tribu--to, en el ámbito de la Parte general del Derecho tributario.

Un tipo de investigación que se hubiera apartado del esquema tradicional habría requerido el desarrollo en profundidad de una propuesta sustitutiva, aumentando enormemente las graves dificultades que las diversas particularidades de la transparencia fiscal, y la no siempre correcta coordinación de las normas que la regulan, presentan.

Finalmente, haciéndonos eco de cierta opinión doctrinal, cabe justificar el recurso al esquema de la obligación tributaria, entendida en el sentido estricto ya expuesto, en base a la escasa utilidad de las polémicas metodológicas en torno a los esquemas explicativos del tributo. Cada vez es más acentuada, en efecto, la tendencia a reconocer la fungibilidad de los esquemas de actuación de los tributos, afirmándose incluso que la disciplina positiva de cada tributo puede casi siempre ser explicada en forma coherente por cada una de las tesis formuladas en vía general por la doctrina (231).

b) Justificación positiva.

Desde el punto de vista del Derecho positivo, no

(231).- Cfr. P. Russo, *Diritto e processo nella teoria dell' obbligazione tributaria*, Giuffrè, Milán, 1969, pág. 53; A.F. Basciu, *Note sulle potestà di imposizione in materia di imposta di successione*, en "Studi sul Procedimento Amministrativo Tributario", Milán, 1971,

cabe duda de que, tanto la Ley General Tributaria (232) como las Leyes propias de cada tributo, responden, en su estructura y en su terminología, al esquema de la relación jurídica, incluso de la relación compleja (233).

Si pasamos revista a las normas que afectan al régimen de imputación de rendimientos o de transparencia fiscal, observamos que la mayoría de ellas están sistemáticamente incluídas en epígrafes referidos a los aspectos materiales del tributo. Así, en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el artículo 12, incluído en el capítulo III ("El sujeto pasivo") o el artículo 20.8, incluído en el capítulo V ("Determinación de la renta"), aunque también el artículo 34.7, en el capítulo IX ("Gestión del impuesto"). En el Reglamento del citado impuesto, los artículos 27 a 36, ambos inclusive, encuadrados en la Sec-

pág. 35; A. Fedele, A proposito de una recente raccolta di saggi sul Procedimento Amministrativo Tributario, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1971 (núm. 3), págs. 433 y ss.

(232).- En cambio, en opinión de J.L. Pérez de Ayala, la orientación que preside la Ley General Tributaria es esencialmente dinámica. "... La integridad del fenómeno tributario -escribe- se desarrolla en la Ley más sobre el esquema dinámico de la función tributaria (tanto abstracta como concreta), de la que la obligación material de pagar el tributo es sólo uno de los momentos" (Derecho Tributario, Ed.Der. Fin., Madrid, 1968, págs. 36-38).

(233).- Vid. art. 30 de la L.G.T., según el cual el sujeto

ción 2ª del capítulo III ("Sujeto pasivo"); los artículos 54, 79, 84.4 y 86.4 del capítulo V ("Determinación de la renta"); el artículo 109.3, incluido en la Sección primera del capítulo VI, bajo la rúbrica "período impositivo"; el artículo 118.c), en el capítulo VII ("la deuda tributaria"); y, por último, el artículo 143 que se incluye en el capítulo IX, relativo a la gestión del impuesto. En cuanto a la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, el artículo 19 se coloca entre los que regulan la base imponible.

B.- Problemática del régimen de transparencia: enfoque estático.

a) Problemática en la relación con los sujetos pasivos de la obligación tributaria.

La obligación tributaria, como obligación "ex lege", nace de la realización por un sujeto o frente a un sujeto del presupuesto de hecho previsto en la norma (234). Nos en

pasivo está obligado al cumplimiento de las "prestaciones tributarias"; el art. 32 que habla de "prestaciones materiales y formales de la obligación tributaria"; etc.

(234).- F. Sáinz de Bujanda, Notas...cit., I, vol. 2º, págs

contramos así ante la estructura típica de toda norma: un supuesto o hipótesis (hecho imponible), al que la ley une un mandato, consecuencia jurídica o tesis (nacimiento de la obligación tributaria). Correspondiendo a los dos aspectos, activo o de exigencia, y pasivo o de obligación, que ofrece la relación jurídica, hay en ella un doble sujeto: el llamado sujeto "activo", titular del derecho, y el sujeto "pasivo" u obligado (235). Como la obligación tributaria se caracteriza por el contenido pecuniario (dar determinada suma de dinero) de la prestación que constituye su objeto, podemos afirmar, en una primera aproximación, que sujeto activo (acreedor) es el que tiene derecho a exigir el pago de la obligación, y sujeto pasivo (deudor) el obligado a dar la cantidad de dinero en que se concreta la prestación.

Pero la relación jurídica tributaria está integrada, aparte de la obligación tributaria "stricto sensu", por

217 y ss., pone de manifiesto que la obligación nace "ex lege" del hecho imponible, y que el acto de liquidación tiene una función declarativa (no constitutiva), pues reconoce la existencia de la deuda y fija o determina el importe de la misma (deuda tributaria líquida). Cfr. arts. 28 y 31 de la Ley General Tributaria.

(235).- Cuatro artículos fundamentales ofrecen al intérprete el concepto que el legislador tributario ha dado de sujeto pasivo (los arts. 30, 31, 32 y 33 de la Ley General Tributaria). De ellos se deduce que el sujeto pasivo es el deudor del tributo y que el contribuyente es la forma normal de manifestarse aquél

otra serie de obligaciones y derechos. También estos vínculos nacen de la realización de un presupuesto de hecho, que puede ser o no el mismo del que nace la obligación tributaria. De lo expuesto se deduce que la situación del sujeto pasivo, que puede ser o no el mismo en cada vínculo, es más compleja que la de ser el obligado al pago de la deuda tributaria (236).

En la Ley General Tributaria, todas las prestaciones se sitúan siempre a cargo del sujeto pasivo de la obligación tributaria (artículos 30, 32 y 35), y se clasifican en "materiales" y "formales" (artículo 32), considerando como principal la del pago de la deuda tributaria (apartado 1 del artículo 35), y todas las demás se declaran "accesorias", lo cual, en sentido técnico, no es exacto. Además, resulta evidente que hay sujetos pasivos que no lo son de la obligación tributaria, sino de alguna de las denominadas obliga--

(Cortés Domínguez, Los sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm. Púb., 1965, núm. 48, pág. 19). Sin embargo, advierte Cortés Domínguez seguidamente, la anterior interpretación no parece deducirse de los párrafos que el preámbulo de la Ley General Tributaria dedica a los sujetos pasivos. Aquí el legislador distingue netamente dos figuras: la del contribuyente y la del sujeto pasivo. Sobre este tema, cfr. C. Albiñana García-Quintana, Contribuyentes y sustitutos de contribuyentes en el Derecho Tributario español, en "Problemas Tributarios Actuales", I. E.F., 1973, págs. 165 y ss.

(236).- El art. 30 de la Ley General Tributaria considera

ciones accesorias (237). Esto ocurre precisamente, como veremos, en el régimen de transparencia.

En cuanto al sujeto activo, éste es, como hemos dicho, fundamentalmente el ente público titular de un crédito. Decimos "fundamentalmente", pues no está exento de ciertos deberes (ej. extender recibo o carta de pago). Como el resto de los elementos estructurales de la obligación tributaria ha de venir determinado por la Ley (238). Pero lo que ahora nos interesa es referirnos a los sujetos pasivos, pues precisamente este es el ámbito en que se plantea, al menos en la sistemática de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el problema de la transparencia.

De nuevo hemos de dar por supuestas cuantas precisiones aporta la Teoría General del Derecho. Baste recalcar ahora que, en el ámbito tributario:

sujeto pasivo al obligado "al cumplimiento de las prestaciones tributarias", lo que pone de manifiesto que si bien la "obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria" (art. 35), su posición es más compleja y abarca también otras obligaciones accesorias.

(237).- Vid. J.J. Ferreiro Lapatza, Curso... cit., págs. 439 y ss., en especial pág. 441.

(238).- El art. 10 de la Ley General Tributaria no hace mención expresa del sujeto activo al referirse a las materias que han de regularse en todo caso por Ley. Pero de los artículos 2 y 5 de la citada Ley se de-

a') La materia de los sujetos pasivos queda explícitamente comprendida dentro del ámbito del principio de legalidad (239). Ello excluye que su determinación pueda llevarse a cabo a través de preceptos reglamentarios, o que las previsiones legales puedan modificarse por la voluntad de los particulares (240). Por tanto, es necesario que la ley especifique:

Primero: los elementos que se refieren a las cualidades personales del sujeto pasivo, en sí mismo considerado, en especial y por lo que a nosotros nos interesa si ha de ser persona (física o jurídica), o el expresado dato, es irrelevante.

duce que, ya concurra la condición de sujeto activo del poder tributario y de sujeto activo de la obligación tributaria en el mismo ente público, o esté atribuida a entes públicos distintos, la cuestión ha de aparecer resuelta en todo caso por normas de rango legal. (Vid. F. Sáinz de Bujanda, Notas...cit. I, vol. 2º, págs. 605 y ss).

(239).- En efecto, el art. 10 de la Ley General Tributaria dispone que "se regularán, en todo caso, por ley: a) la determinación ... del sujeto pasivo". En el mismo sentido, el art. 30 define al sujeto pasivo como la persona que "según la ley" resulta obligada...

(240).- "La posición del sujeto pasivo... no podrá ser alterada por actos o convenios de los particulares. Tales actos y convenios no surtirán efecto frente a la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas" (art. 36 de la Ley General Tributaria); "En materia fiscal, los elementos bá*si*

Segundo: los elementos que sirven para conocer la relación en que el sujeto ha de encontrarse con el elemento objetivo del hecho imponible para que nazca la obligación tributaria. Este segundo aspecto no aparece claramente definido en la Ley, en los supuestos de transparencia, y corresponde al intérprete indagar cuál sea esa relación.

b') El sujeto pasivo asume "ex lege" una posición deudora (241). Desde el punto de vista jurídico el sujeto pasivo asume una posición deudora en el seno de la obligación tributaria, lo que excluye a las personas ajenas al "vinculum iuris" en que ésta consiste, aunque por ulteriores procesos de la vida económica se ponga a su cargo el

cos, entre ellos el sujeto pasivo de la relación jurdico-tributaria, tienen que venir determinados ineludiblemente por ley, esto es, que es materia reservada a ésta, por imperativo de los dispuesto en los arts. 10 y 36 de la Ley General de 28 de Diciembre de 1963, y cuando deja en manos de los particulares las consecuencias últimas de las exacciones tributarias lo hace al margen de la configuración legal de su mecanismo operador" (Sentencia del T.S. de 10 de Noviembre de 1973). Ello es consecuencia de la inmutabilidad que caracteriza el objeto de todo institututo jurídico, como ya pusimos de relieve.

(241).- M. Cortés Domínguez opone al concepto de sujeto pasivo como deudor, el de "sujeto pasivo como elemento subjetivo del presupuesto de hecho definido en la norma" (Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, pág. 103).

resarcimiento de la suma satisfecha por el sujeto pasivo (242), o resulten obligadas, a través de mecanismos jurídicos de diversa índole, a satisfacer una cantidad de dinero equivalente a la suma impositiva (243).

c') Existen dos clases de sujetos pasivos: contribuyentes y sustitutos. Siguiendo la terminología de la Ley General Tributaria (244), dentro de la figura del sujeto pa

(242).- Quedan así excluidos los supuestos de "traslación económica" o de repercusión del impuesto, en terminología de los hacendistas. Sobre esta distinción cfr. A.D. Giannini, Instituciones de Derecho Tributario, Ed.Der.Fin., Madrid, 1957, págs. 132 y ss.

(243).- Esto se produce en dos hipótesis: a) cuando "ex lege" el sujeto pasivo puede "trasladar" la carga impositiva a otra persona, que si bien es deudor en una relación jurídica, no asume una posición deudora en el seno de la obligación tributaria (sobre la traslación jurídica de la cuota tributaria, vid. Sáinz de Bujanda, Notas... cit., I, vol. 2º, págs. 753 y ss.); b) cuando "ex voluntate" otra persona asuma la obligación de satisfacer el tributo. Tales pactos producen efecto "inter partes" (el obligado es, pues, deudor), pero no frente al ente público acreedor (el obligado no es deudor en el seno de la obligación tributaria -art. 36 de la Ley General Tributaria-, ni está legitimado para reclamar en vía económico-administrativa, art. 167, d.).

(244).- Aunque la doctrina más autorizada habla de sujetos pasivos (quienes realizan el hecho imponible y asumen la posición deudora en el seno de la obligación tributaria), sustitutos (que asumen una posición deudora "en lugar de" los sujetos pasivos) y responsables (solidarios o subsidiarios), la Ley General

sivo, podemos distinguir dos modalidades (art. 30): la de contribuyente y la de sustituto. Es contribuyente la persona que realiza el hecho imponible y queda, por ello directamente obligada frente al ente público (art. 31). Es sustituto, el sujeto pasivo (deudor del tributo), que, por haber realizado el presupuesto de hecho (distinto del hecho imponible) generador de la sustitución, viene obligado a cumplir la obligación "en vez" del contribuyente, y sin perjuicio de la obligación subsidiaria en que éste se encuentra para el caso de que el sustituto no realice la prestación y sea declarado insolvente en el oportuno procedimiento recaudatorio (art. 32).

Cabe afirmar (245) que el contribuyente es el sujeto pasivo por antonomasia. Cuando existe sustitución hay dos obligados: el contribuyente y el sustituto (que queda obligado "en nombre propio" a cumplir la prestación, sin perjuicio del derecho a que la persona sustituida, esto es,

Tributaria (art. 30), habla de sujetos pasivos para referirse a los contribuyentes (sujetos pasivos en sentido estricto) y a los sustitutos. Del contexto se deducirá cuando nos referimos a los sujetos pasivos en sentido amplio o restringido. Nótese que el término "contribuyente" no debe entenderse en sentido usual, es decir, referido a cualquier persona que aporta recursos pecuniarios para la cobertura de los gastos públicos, sino en el sentido técnico-jurídico ya expresado.

(245).- F. Sáinz de Bujanda, Notas... cit., I, vol. 2º, pág. 623.

el realizador del hecho imponible, le reembolse el importe de la prestación efectuada). Además, "la ley podrá declarar responsables de la deuda tributaria, junto a los sujetos pasivos, a otras personas solidaria o subsidiariamente"(art. 37).

Todos los deudores tributarios (contribuyentes, sustitutos, responsables) han de tener, obviamente, capacidad jurídica, o lo que es lo mismo, aptitud para asumir la titularidad pasiva de la obligación tributaria. En el régimen de transparencia se plantea el problema del aparente "desconocimiento" de la capacidad jurídica de las entidades transparentes. Por ello, no sería quizás ocioso exponer algunas ideas previas sobre la capacidad jurídica y de obrar en el Derecho tributario. En el capítulo siguiente nos ocuparemos de esa pretendida excepcionalidad, bajo la forma de desconocimiento de la personalidad jurídica, que presenta la tributación en régimen de transparencia. Puede afirmarse que la capacidad jurídica tributaria no presenta especialidad alguna (246). El calificativo de "tributaria" se refiere a la naturaleza de las relaciones jurídicas en que dicha capacidad se desenvuelve.

(246).- M. Cortés Domínguez, Los sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm.Púb., 1965, núm. 48, pág. 33; idem, Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, pág. 99; F. Sáinz de Bujanda, Notas... cit., I, vol. 2º, pág. 627.

La capacidad jurídica tributaria significa, pues, "aptitud o idoneidad para ser titular de relaciones jurídicas", y en particular, la aptitud para ser sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria, que es el tema que nos ocupa, y en el que básicamente se plantea el problema de la capacidad, dentro del marco del fenómeno tributario. Por tanto, "personalidad" es un término que emplearemos como sinónimo de capacidad jurídica (247). No deben, sin embargo, confundirse los términos de persona (ente capaz de derechos y obligaciones) y personalidad (o capacidad), entendida ésta como "cualidad" de la persona. Se "es" persona; se "tiene" capacidad. Partiendo de esta base, estamos admitiendo la existencia de una capacidad jurídica única en el mundo del Derecho, cuya construcción dogmática aparece ya suficientemente hecha por la teoría general a la que aquí sólo nos resta remitirnos.

La capacidad jurídica la poseen las personas, físicas o jurídicas. Sólo las personas (lo que excluye a los llamados "entes de hecho"). Como la capacidad jurídica es

(247).- El Código Civil emplea en su art. 29 el término "personalidad" para referirse a la capacidad jurídica de la persona física. Y el art. 35, respecto a las personas jurídicas equipara "personalidad" a capacidad jurídica. No parece, pues, que haya base alguna para distinguir ambos términos, que emplearemos como sinónimos. Sin embargo, De Castro, Derecho Civil de España, tomo II, vol. 1º, pág. 29, distingue personalidad y capacidad para evitar incurrir "en un círculo vicioso".

un instituto de vigencia universal en el mundo del Derecho, hemos de remitirnos al sector del ordenamiento jurídico que regula esta materia con carácter general (248). Por tanto, gozan, en abstracto, de la aptitud para ser sujetos pasivos en toda clase de relaciones tributarias las personas físicas o jurídicas, y dentro de estas últimas tanto las privadas como las públicas (249). Sin embargo, por un lado, el artículo 33 de la Ley General Tributaria declara expresamente la posibilidad de considerar sujetos pasivos a determinados entes, que no enumera taxativamente, desprovistos de personalidad. Nos ocuparemos de este tema en relación con la denominada "transparencia impropia". Por otro lado, el régimen de transparencia parece suponer que se prescindiera de la personalidad jurídica de las entidades que incurren en los supuestos de transparencia propia, anudando las relaciones jurídicas directamente en cabeza de sus miembros.

La capacidad de obrar tributaria no es, tampoco, un concepto específico ni opuesto al de capacidad de obrar

(248).- El Código Civil nos da las líneas esenciales de la capacidad jurídica (arts. 29 y 39), que se atribuye a las personas físicas desde el nacimiento (art.29) y a las personas jurídicas válidamente constituidas. Respecto a estas últimas habrá que tener en cuenta también las disposiciones de otro carácter, mercantil, laboral, administrativo, etc.

(249).- El art. 30 de la Ley General Tributaria considera sujeto pasivo a "la persona natural o jurídica" que según la ley, resulta obligada al cumplimiento de

común. Podemos definirla como la "aptitud para realizar actos con eficacia jurídica" (250). Denota, pues, una idea dinámica, a diferencia de la capacidad jurídica que supone una posición estática del sujeto. El concepto es, pues, el mismo para todo el ordenamiento jurídico, pero, a diferencia de lo que ocurriría en materia de personalidad, es posible que la normativa tributaria amplíe o restrinja, en relación a las personas que gozan de capacidad de obrar, sus posibilidades operativas en el ámbito tributario (artículos 42 a 44 de la Ley General Tributaria).

En el marco que acabamos de exponer se plantea el problema dogmático más importante del régimen de transparencía. Las sociedades transparentes, en los supuestos de transparencia propia, tienen capacidad jurídica independiente de la de sus miembros y capacidad de obrar propia. Por lo tanto, en el esquema tradicional de "opacidad" de la persona jurídica, la sociedad realizará el hecho imponible, obten-

las prestaciones tributarias, y el art. 31, al definir la figura del contribuyente, vuelve a referirse a la "persona natural o jurídica". Por tanto, resulta claro: a) la persona (física o jurídica) puede ser sujeto pasivo; b) no está previsto en estos artículos que la cualidad de sujetos pasivos recaiga sobre entes desprovistos de personalidad.

(250).— Los alemanes emplean la expresión equivalente, "Handlungsfähigkeit" (capacidad de obrar), para distinguirla de la "Rechtsfähigkeit" (capacidad de derecho). El Código Civil emplea normalmente el término "capacidad" para referirse a la de obrar, mientras

drá renta, y vendrá obligada, como sujeto pasivo contribuyente , al pago de la deuda tributaria correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, y a cuantas obligaciones accesorias se establezcan en la Ley reguladora de éste.

Algun autor ha querido respetar al máximo este esquema. Así, en opinión de Zurdo Ruiz-Ayucar (251) "las sociedades en régimen de transparencia son auténticos y plenos sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades. Lo que ocurre es que nos encontramos ante una hipótesis atípica en el esquema del Derecho tributario; la sociedad no está exenta; devenga obligación tributaria, genera hecho imponible y cuantifica, como cualquier otra sociedad, su base y su deuda tributarias; pero llegado este punto la técnica fiscal en que la transparencia consiste provoca el devengo automático de una obligación fiscal en un tributo distinto si es que es procedente; prueba de ello es que existen supuestos optativos para la aplicación de esta técnica y que además si se hizo aplicación indebida de ella, lo que se devenga, exclusivamente, es la obligación tributaria del impuesto societario; se altera, por tanto, el esquema ordinario de la

que la capacidad de derecho es designada, con manifiesta falta de tecnicismo, "personalidad civil" en el art. 32, como contrapuesta a la "personalidad jurídica" (capacidad de obrar), capacidad legal, personalidad jurídica, personalidad civil, etc.

(251).- Juan Zurdo Ruiz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, R.D.F.H.P., núm.142 (julio-agosto 1979), pág.770.

Ley General Tributaria, esquema, de otra parte, insuficiente al no contemplar claramente lo que Ferreiro denomina supuestos de sujeto pasivo no contribuyente que, en mi opinión, es el caso contemplado ahora".

Sin embargo, no nos parece admisible esta interpretación. Los verdaderos sujetos pasivos de la obligación tributaria, o mejor dicho, de cada una de sus obligaciones tributarias, son los socios de las entidades transparentes. La sociedad es, en cambio, sujeto pasivo de alguna de las obligaciones, que, siguiendo la poco correcta terminología de la Ley General Tributaria, pudieramos llamar accesorias, pero en ningún caso, tratándose de un supuesto de transparencia, es sujeto pasivo de obligación tributaria alguna.

b) Problemática en relación con el objeto de la obligación tributaria.

En los supuestos de transparencia existe una obligación tributaria diferente a cargo de cada uno de los miembros de la entidad transparente, la correspondiente a su respectivo impuesto personal sobre la renta (Impuesto sobre la Renta de la Personas Físicas o Impuesto sobre Sociedades, según se trate de personas físicas o jurídicas).

La obligación tributaria tiene siempre por objeto, como ya pusimos de relieve, una prestación de contenido patrimonial, consistente en dar una suma de dinero.

Para determinar la cuantía de la deuda se acude, siguiendo el esquema típico de la Ley General Tributaria, a los elementos de base imponible y tipo de gravamen. Pues bien, en los supuestos de transparencia, en la base imponible de cada socio se incluye la cuantía correspondiente a su participación en la entidad transparente. Hay que distinguir, en consecuencia, la problemática relativa a los criterios de imputación y la relativa a la determinación de la cantidad global (renta de la sociedad) a imputar a los socios.

Respecto a esta última cuestión se pone de relieve, como veremos, una profunda diversidad de tratamiento jurídico entre los casos de transparencia propia y de transparencia impropia. En el primer caso son aplicables las normas sobre determinación de la base imponible contenidas en el Impuesto sobre Sociedades. En el segundo, en cambio, se acude directamente a las reglas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta diversidad de tratamiento, que no aparece con claridad en las Leyes del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades, es claramente acogida en el Reglamento del primer impuesto citado y en diversas constataciones a consultas vinculantes planteadas sobre este punto. Constituye, a nuestro entender, un grave error en la regulación del régimen de transparencia fiscal.

C.- Problemática del régimen de transparencia: en
foque dinámico.

a) Problemática en torno al nacimiento de la
obligación tributaria.

El nacimiento de la obligación tributaria se produ
ce al realizar el sujeto pasivo el hecho imponible. Confor-
me al artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de
las Personas Físicas constituye el hecho imponible del im-
puesto la obtención de renta por el sujeto pasivo, añadién-
dose que componen dicha renta: los rendimientos del trabajo
personal, los rendimientos de las explotaciones económicas
de toda índole y las derivadas de actividades profesionales
o artísticas, los rendimientos derivados de cualquier ele-
mento patrimonial que no se encuentre afecto a las activi-
dades antes mencionadas, y los incrementos de patrimonio de
terminados de acuerdo con lo prevenido en la Ley.

Surge así el problema de determinar si los rendi-
mientos obtenidos en transparencia son reconducibles a algu-
na de las modalidades antes mencionadas o constituyen una
especie nueva y distinta de las incluídas en el artículo 3.
El tema se plantea de forma diversa, dada la disparidad de
su regulación jurídica positiva, en los supuestos de trans-
parencia propia y de transparencia impropia.

Sí se sostiene que los rendimientos obtenidos en
transparencia no encajan en ninguno de los apartados del men

cionado artículo 3, se plantea el problema adicional de determinar en qué consiste entonces la realización del hecho imponible en los supuestos de transparencia. El Reglamento del Impuesto trata de resolver la cuestión afirmando que en la transparencia propia el hecho imponible se entiende realizado por la imputación de los rendimientos de la sociedad a sus miembros. Poco resuelve esta precisión, si se tiene en cuenta que "imputación de rendimientos" es el término empleado por la Ley para referirse a la transparencia. Es decir, que lo que el Reglamento viene a decir es que, en los supuestos de transparencia propia ("transparencia" en la terminología legal) el hecho imponible consiste en la transparencia ("imputación de rendimientos" en la terminología legal).

Respecto al Impuesto sobre Sociedades, ya hemos afirmado que no nace la obligación tributaria a cargo de las entidades transparentes, a pesar de que obtengan renta. Procede determinar si se trata de una exención o de un supuesto de no sujeción, distinguiendo, de nuevo, transparencia propia y transparencia impropia.

b) Problemática en torno a la extinción de la obligación tributaria.

Teniendo las sociedades capacidad de obrar, lo lógico sería el cumplimiento por las mismas de su obligación tributaria. Obviamente esto no es así, al no ser las socie-

dades transparentes sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. El cumplimiento de la obligación tributaria, forma normal de extinguirse ésta, lo realizan los sujetos pasivos, esto es, los miembros de las entidades transparentes.

Pero la problemática que se plantea, en los supuestos de transparencia, en torno a la extinción de la obligación tributaria, no radica tanto en el cumplimiento, sino en los demás modos de extinción: prescripción (iniciación de la misma, plazo, etc.), compensación (¿puede compensarse la deuda del socio con un crédito reconocido a favor de la Sociedad transparente?), etc.

4. Conclusiones

La necesidad de emplear un método jurídico, esto es, un método esencialmente lógico-abstracto, para explicar la transparencia, resulta evidente en sí misma. Ello no es óbice para tomar en consideración los resultados ofrecidos por las disciplinas no jurídicas, aunque en este punto se hace preciso observar la perniciosa influencia que en la redacción de la Ley han tenido una serie de ideas y nociones, provenientes de la Economía Financiera, que han llevado al legislador primero, a la Administración después, e incluso a un amplio sector de la doctrina, a configurar el régimen de transparencia como un supuesto de desconocimiento de la personalidad jurídica de determinadas entidades. Esta idea choca frontalmente con la dogmática jurídica, siendo precisa una reelaboración del régimen objeto de estudio, para indagar su adecuada formulación de acuerdo con los esquemas de la Teoría General del Derecho.

Como esquema explicativo del fenómeno de la transparencia se acude a la relación jurídica tributaria. Sin desconocer las distintas categorías conceptuales utilizadas en la elaboración dogmática del Derecho tributario (primero relación de poder, luego la de relación jurídica tributaria compleja, y más recientemente las de potestad, procedimiento, función, etc.), se acude, sin embargo, al concepto de relación jurídica, por varias razones:

- Los modernos enfoques dinámicos que subrayan los

aspectos formales o procedimentales del tributo no suponen, salvo ocasionales posturas extremas que deben rechazarse, negar la existencia ni la importancia de la relación jurídica tributaria cuyo objeto es una prestación de contenido patrimonial.

- La complejidad del fenómeno tributario, como se ha puesto de relieve por la doctrina, no es explicable a través del "estrecho cauce" de la relación jurídica tributaria, pero tampoco lo es, exclusivamente, en base a las categorías de procedimiento o función. Los distintos aspectos del tributo sólo pueden reducirse a una unidad superior en base a la noción de instituto jurídico, entendido éste como conjunto de normas reducidas a sistema en función de una "ratio" unitaria o "idea organizativa". Esta idea organizativa, en el caso del tributo, consiste en la contribución al sostenimiento de los gastos públicos a cargo de quienes han realizado un "hecho" que pone de manifiesto su capacidad contributiva. El tributo, entendido como instituto jurídico, se sitúa así en un plano normativo. En su dinámica aplicativa aparecen la obligación tributaria (actual o eventual), otras relaciones jurídicas diversas (que la Ley General Tributaria denomina, con manifiesta falta de tecnicismo, "relaciones accesorias"), potestades, procedimientos, funciones, etc. Pero, la problemática del régimen de transparencia se plantea fundamentalmente en torno a la obligación tributaria (su nacimiento, sujetos, objeto y extinción). Es cierto que las cuestiones planteadas por la transparencia no

se agotan en este estrecho marco, pero, sin embargo, la temática relativa a la gestión del tributo no ofrece, en el régimen de transparencia fiscal, el grave conflicto dogmático que originan los aspectos materiales o sustantivos del citado régimen.

- Por otra parte, en la metodología de este estudio se ha considerado más conveniente valerse de esquemas interpretativos ya desarrollados por la doctrina suficientemente, pues la elección de una nueva categoría hubiera excedido los límites propuestos: la sistematización teórica del régimen de transparencia fiscal y no los fundamentos teóricos de todo el Derecho tributario. Un tipo de investigación que se hubiera apartado del esquema tradicional de la relación jurídica no habría hecho sino aumentar las ya graves dificultades dogmáticas que el régimen de transparencia plantea.

- Finalmente, al esquema de la relación jurídica tributaria es al que responde el Derecho positivo, tanto la Ley General Tributaria como las leyes propias de la mayoría de los tributos. Un somero examen de los preceptos que afectan a la transparencia fiscal no hace sino confirmar esta aseveración.

CAPITULO III

EL PRETENDIDO DESCONOCIMIENTO DE LA PERSONALIDAD
JURIDICA EN LOS SUPUESTOS DE TRANSPARENCIA.

SUMARIO

1. Planteamiento: dogmática general y dogmática tributaria.
 - A.- Categorías civiles y tributarias.
 - a) Planteamiento doctrinal
 - b) La no relatividad de los conceptos jurídicos y la libertad del legislador para delimitar el hecho imponible.
 - B.- La personalidad jurídica ante el Derecho tributario: su pretendida especialidad
2. La personalidad jurídica: su significado para el Derecho.
 - A.- Evolución histórica del concepto de persona.
 - a) La personalidad jurídica hasta el siglo XIX.
 - b) El mito de la "persona jurídica" en la dogmática del siglo XIX.
 - c) La crítica del "prejuicio antropológico"; crisis de la personalidad jurídica.
 - B.- El concepto de persona jurídica.
 - a) La cuestión de la naturaleza de la personalidad jurídica.
 - b) Significado originario del concepto de persona
 - c) Extensión actual del concepto de persona: La "evaporación" de la personalidad jurídica.
 - C.- Significado de la personalidad jurídica para el Derecho.

- a) Diferentes grados de subjetivación: La distinción entre personalidad jurídica y autonomía patrimonial; la distinción entre personalidad jurídica perfecta e imperfecta; la distinción entre persona y sujeto de derecho.
- b) Significado técnico de la personalidad jurídica: rasgos comunes a toda clase de personas; la unicidad de los conceptos de persona y capa cidad en todo el ordenamiento.
- c) La crisis del "hermetismo" de la personalidad jurídica: el renacer de las concepciones rea-- listas; el carácter instrumental de la persona lidad jurídica.

3. La pretendida extensión de la personalidad en el Derecho Tributario.

A.- Planteamiento doctrinal.

- a) La tesis clásica: la afirmación de una capaci-- dad tributaria especial.
- b) La tesis de la unicidad del concepto de capaci dad jurídica.
- c) Posturas intermedias: nuevos enfoques de la subjetividad tributaria.

B.- Las entidades no dotadas de personalidad como suje-- tos pasivos de la relación jurídica tributaria.

- a) Inadmisibilidad de sujetos pasivos carentes de personalidad jurídica; reconducción de la ti-- tularidad a la persona; diversas modalidades subjetivas.

- b) Naturaleza jurídica de estas entidades; su heterogeneidad
- c) Fundamento de su consideración como sujetos pasivos.

4. El pretendido desconocimiento de la personalidad jurídica en los supuestos de transparencia.

A.- Planteamiento doctrinal: la desestimación de la personalidad en el ámbito jurídico privado.

- a) El "levantamiento del velo" de la personalidad jurídica.
- b) La tesis de Rolf Serick: apariencia y realidad de las personas jurídicas; el abuso de la personalidad.
- c) La tesis de Tullio Ascarelli: La persona jurídica como expresión de una normativa concerniente a relaciones entre personas físicas.

B.- El régimen de transparencia y el desconocimiento de la personalidad jurídica.

- a) La transparencia como técnica de "desestimación" de la personalidad jurídica.
- b) Crítica de esta postura: el carácter limitado de la desestimación de la personalidad; la posibilidad de aplicar esta técnica en el ámbito tributario.
- c) La distinción entre personalidad fiscal y personalidad civil como base para la explicación de la transparencia.

- d) Crítica de esta postura: La unicidad del concepto de persona en todo el ordenamiento jurídico.
- e) El desconocimiento de la personalidad como previsión normativa generalizada en los supuestos de transparencia.
- f) Crítica de esta postura: La explicación de la transparencia en términos de lógica jurídica. Especial referencia a la tesis de Euclide Antonini.

C.- La personalidad jurídica de las sociedades transpa--rentes.

- a) Papel de la sociedad transparente en el Derecho; la distinción entre sujeto instrumental y sujeto directo.
- b) La explicación de la transparencia en base a la autonomía del legislador para la delimita--ción del hecho imponible.

5. Conclusiones.

1. Planteamiento: dogmática general y dogmática tributaria.

La discrepancia entre las categorías tributarias y las calificaciones jurídico-privadas (A) es un argumento tradicionalmente usado por los defensores de la autonomía del Derecho financiero. Es conocida la polémica sostenida en este punto entre Geny y Trotaabas. Y el tema sigue requiriendo en nuestros días la atención de la doctrina (a). Por otra parte, la experiencia legislativa pone de manifiesto como el legislador tributario no siempre es respetuoso con las categorías elaboradas en otros sectores del ordenamiento. Por ello, como ya dijera Einaudi (252), "los juristas miran con mal disimulada indulgencia a la norma financiera, porque la ven mutable, determinada por contingentes necesidades del Tesoro, porque demasiado a menudo ven con espanto violados por las variables normas tributarias los principios más firmes del Derecho privado". Estas palabras, escritas hace ya medio siglo, siguen siendo de actualidad. Una prueba de ello es precisamente el régimen de transparencia fiscal. Frente a esta tendencia legislativa hay que afirmar, sin perjuicio de la autonomía del legislador para delimitar los hechos imponibles de cada tributo, la no relatividad de las categorías jurídicas (b)

(252).- L. Einaudi, In difesa della scienza delle finanze, en "Riforma Soc.", 1934, I, pág. 95.

Si del planteamiento general del tema, pasamos a una categoría concreta, la de "persona jurídica" (B), observamos que el Derecho tributario presenta, según un cierto sector doctrinal, una especialidad consistente, por un lado, en la extensión de la capacidad jurídica a ciertas entidades de hecho, y, por otro, en el desconocimiento de la personalidad jurídica de ciertas sociedades. Ambos aspectos interesan al estudio del régimen de transparencia.

A.- Categorías civiles y tributarias.

a) Planteamiento doctrinal.

Un importante sector de la doctrina (253) ha sostenido, en relación con el valor de las expresiones usadas en las leyes tributarias, que el reenvío operado por la ley fiscal a institutos disciplinados entre otros sectores del or-

(253).- Esta tesis fue sostenida por E. Vanoni, Elementi di Diritto tributario (en "Opere giuridiche", Giuffrè, Milán, 1962, II, págs. 9 y ss.); del mismo autor, vid. L'unità del Diritto ed il valore per il Diritto tributario degli istituti giuridice di altri campi, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1941, págs. 243 y ss. (recogido en "Opere giuridiche", cit., II, págs. 437 y ss.) y "Natura ed Interpretazione delle leggi tributarie, Giuffrè, Milán, 1961 (traducción castellana y estu-

denamiento jurídico no supone que estos sean recibidos como tales por la norma tributaria, sino que deben interpretarse en función del fin mismo de la ley fiscal.

Esta opinión está estrechamente ligada a la defensa de la autonomía del Derecho financiero y tributario, insistiéndose en que las normas de este sector del ordenamiento "responden a principios generales propios, independientes de los conceptos desarrollados en otros campos del Derecho" (254). En la misma línea se afirma que "en realidad, en los diversos casos, el legislador, para los diversos fines, utiliza nociones que racionalmente deben tener diversa extensión" (255). Esta corriente doctrinal perdura en nuestros días. "La delimitación de las categorías jurídicas -afirma Pérez Royo- debe ser realizada a partir de los presupuestos de la rama del ordenamiento en que son empleados " (256).

dio introductorio de J. Martín Queralt, con prólogo de F. Vicente-Arche: *Naturaleza e interpretación de las leyes tributarias*, I.E.F., Madrid, 1973; vid. citado estudio preliminar, págs. 31 y ss.); también Griziotti, *L'autonomia del Diritto finanziario rispetto al Diritto civile nella legge del prestito re dimibile e dell'imposta straordinaria immobiliare*, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1938, II, pág. 242; Jarach, *Principi per l'applicazione delle tase di registro*, Padua, 1937, pág. 35; etc.

(254).- E. Vanoni, *Natura ed interpretazione...* cit., pág. 152.

(255).- F. Forte, *Note sulla nozione di tributo nell'ordinamento finanziario italiano...* Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1956, I, pág. 260.

(256).- F. Pérez Royo, *Fundamento y ámbito de la reserva de*

En la doctrina italiana, por ejemplo, G.A. Micheli, aún reconociendo que no existen normas particulares de interpretación para el Derecho tributario (257), afirma "la función estrictamente instrumental de la figura subjetiva en el ordenamiento tributario, que trata de alcanzar con el impuesto el mayor número de sujetos y el mayor número de situaciones de hecho que puedan ser relevantes para la imposición. Mientras el ordenamiento jurídico general trata de disciplinar las relaciones interpersonales así como de tutelar derechos, intereses, y sujeciones potencialmente en conflicto entre sí; las normas tributarias tienen por única finalidad hacer posible y actuable la exacción coactiva a través de la liquidación y la recaudación. Esta preocupación induce al legislador a no sentirse ligado exclusivamente a las normas comunes, sino a buscar soluciones distintas adecuadas a la finalidad y al contenido mismo de las normas tributarias impositivas" (258).

En relación con este punto, es preciso referirse a las tesis de Geny y Trotaabas (259). Este último, apasionado defensor de la autonomía del Derecho Fiscal, sostiene que

ley en materia tributaria, H.P.E., núm. 14, pág. 220.

(257).- G.A. Micheli, *Corso di Diritto tributario*, cit., págs. 74 y ss.

(258).- G.A. Micheli, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977 (núm.3), págs 419-420.

(259).- La polémica entre ambos autores ha sido estudiada

esta autonomía permite al juez reconocer "la existencia de actividades o de personas morales que el Derecho privado no admite" (260). Sin embargo, reconoce que tal autonomía no puede entenderse "como aislamiento absoluto", sino que "el Derecho fiscal... se acomoda al Derecho privado, ya que su autonomía no quiere decir total independencia y, menos aún, desconocimiento y violación sistemáticas" (261). Por su parte, F. Geny proclama la influencia recíproca del Derecho civil y del Derecho fiscal. Este ha de apoyarse en el Derecho civil, pero, por otra parte, "todo civilista consciente sabe en que medida las teorías más esenciales del Derecho privado han obtenido fecundas aclaraciones y nuevos y ricos desarrollos de la aparición de las teorías fiscales que, gracias a la sutileza misma que exige su adaptación, llevan a descubrir puntos de vista que iluminan mejor los conflictos entre intereses privados y sugieren medios para su resolución" (262).

por Juan Ramallo Massanet, Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny, Rev. de la Fac. de Derecho de la Univ. Complutense, v. XVIII, 1973, núm. 46, págs. 7 y ss.

(260).- L. Trotabas, Finances Publiques, Dalloz, París, 1970, pág. 463.

(261).- L. Trotabas, Essai sur le Droit Fiscal, Revue de Science et de législation financière, 1928, págs. 201 y ss. (cfr. pág. 225); traducción castellana en Rev. de la Facultad de Derecho de la Univ. Complutense, 1973, núm. 46, págs. 37 y ss. (vid. pág. 59).

(262).- Fr. Geny, Le particularisme du Droit Fiscal, Revue

- b) La no relatividad de los conceptos jurídicos y la libertad del legislador para delimitar el hecho imponible.

El problema de las categorías civiles y tributarias se plantea de modo concreto en la extensión de la personalidad jurídica que parece consagrar el artículo 33 de la Ley General Tributaria, y en el desconocimiento de dicha personalidad que parece suponer el régimen de transparencia fiscal. La cuestión es tanto más importante, como afirma el profesor Cortés Domínguez (263) en cuanto se refiere a una categoría (la de capacidad jurídica) contemplada en la Ley General Tributaria, es decir, la ley que recoge las líneas fundamentales del sistema y que, además, traza esas líneas de una forma bastante discutible, definiendo las instituciones, clasificando las figuras; tratando, en definitiva, de construir un mundo acabado, cerrado, válido para el entendimiento del resto del sistema tributario. La Ley General Tributaria ha querido ofrecer seguridad al intérprete, dándole a guisa de diccionario, una serie de definiciones, de equivalencias, que le permitieran caminar por el difícil caos legislativo con algún apoyo, con alguna base segura. Sólo

trimestrelle de Droit Civil, núm. 4 (oct.-dic. 1931) págs. 797 y ss. (cfr. págs. 832-833); traducción castellana en Rev. de la Facultad de Derecho de la Univ. Complutense, 1973, núm. 46, págs. 70 y ss. (cfr. pág. 101)

(263).- M. Cortés Domínguez, Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, Moneda y Crédito,

que, quizá, el intérprete tenga que rechazar, con excesiva frecuencia, la ayuda prestada, porque las instituciones no las perfila el legislador cuando define (264), sino cuando califica, y porque, además, las definiciones sólo serán válidas en cuanto respondan a la realidad que se desprende de la interpretación global del sistema.

Por ello, nos encontramos con una serie de dificultades. El conflicto entre la dogmática y el Derecho positivo surge constantemente, y uno de los casos en que la colisión se produce con mayor energía es precisamente en materia de personalidad jurídica.

Por ello, conviene advertir que:

- El jurista se encuentra, frecuentemente, en la disyuntiva, o bien de acomodar el Derecho positivo a las coordenadas dogmáticas, o bien de ir poco a poco, conforme evoluciona el Derecho positivo, cambiando conceptos, modifi

1965, núm. 94, pág. 89.

(264).- "Las normas definitivas no vinculan, porque, en realidad, no contienen un mandato; de tal manera que si la definición legal no concuerda con el verdadero régimen jurídico, que las normas particulares de las instituciones fijan, el intérprete debe optar por este último" (Cortés Domínguez, Los sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm. Púb., 1965, núm. 48, pág. 18).

cando límites, ampliando o restringiendo figuras (265). El problema se ha planteado con particular gravedad con motivo del traspaso de figuras típicas del Derecho privado al Derecho público. El problema de la mutación de sentido que experimentan las instituciones cuando son utilizadas por el legislador, sólo puede ser correctamente resuelto interpretando la norma de tal modo que, en todo caso, salve las incoherencias del sistema positivo y no rompa el orden lógico-dogmático.

- Las normas jurídicas, en cuanto tales, han de ser interpretadas con criterios jurídicos (266). Los llamados métodos económicos, que frecuentemente subyacen en los textos e incluso en la jurisprudencia (267), pueden, en efecto, destruir la seguridad y dejar sin aplicación el mandato de la ley cuando el intérprete se limita a considerar los rasgos económicos, extremadamente laxos, complejos y controver-

(265).- M. Cortés Domínguez, Una contribución ... cit., págs 88 y 89.

(266).- El artículo 23 de la Ley General Tributaria dispone que "las normas tributarias se interpretarán con arreglo a los criterios admitidos en Derecho. En tanto no se definan por el ordenamiento tributario, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda".

(267).- "El impuesto sobre sociedades tiene sustantividad propia por la que extrae sus consecuencias en atención a la realidad de los hechos económicos antes

tidos, de las figuras que contempla, dando la espalda a su caracterización imperativa dentro del ámbito legal. La adopción de criterios económicos sólo sirve para "desviar al interprete de la línea marcada por la lógica jurídica y conducirle a situaciones aberrantes" como ya afirmara Giannini.

- La ley no siempre usa una terminología técnica
(268). Por ello, es necesario proceder con la máxima cautela a la hora de su interpretación (269). Hay que distinguir

que a su expresión formalista, y sus normas no están siempre subordinadas a las definiciones de Derecho privado, cuya casuística es desbordada muchas veces por las complicadas formas asociativas que se crean al amparo de la libertad legal existente en la materia" (Considerando tercero de la Resolución del T.E.A.C. de 7 de junio de 1966; en el mismo sentido Resolución de T.E.A.C. de 28 de junio de 1977).

(268).- La Exposición de Motivos de la Ley General Tributaria carece de todo valor normativo vinculante, y además, por lo que se refiere a su posible valor interpretativo, "tratar de obtener algo de la Exposición de Motivos de esta ley es totalmente ilusorio porque la redacción del Preámbulo es ininteligible" (M. Cortés Domínguez, Los sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm. Púb., 1965, núm. 48, pág. 19)

(269).- Gian Antonio Micheli, advirtiendo que las normas del Derecho tributario no pueden ser consideradas "excepcionales", sino que "se limitan a disciplinar un aspecto particular o especial de la realidad jurídicamente relevante... en función del cobro coactivo. Esto, entre otras razones, induce a la máxima cautela en la interpretación, incluso cuando las normas tributarias asumen nociones y conceptos que

entre normas y fórmulas legales, y habida cuenta de que la ciencia jurídica ha de fundamentarse en las primeras, es claro que la configuración meramente formularia de determinados sujetos, no basta para crear figuras jurídicas subjetivas en sentido técnico. Este es el caso del denominado régimen de transparencia que, como veremos, no supone creación de nuevas situaciones subjetivas, sino que es reconducible al esquema tradicional de la personalidad jurídica (270).

La ley no utiliza siempre los términos en el mismo sentido, con idéntico contenido. Por ello hay que optar en-

encuentran su tratamiento más extenso en otras ramas del Derecho". Esto es aplicable también en el tema de la personalidad jurídica "en el que son empleados términos y reclamados institutos nacidos y regulados en otros campos del Derecho y que, a veces, son asumidos con el significado que tienen en estos últimos, mientras otras veces tienen un significado y un alcance notablemente diferentes, precisamente porque la norma tributaria tiene como finalidad propia la satisfacción del interés del ente público en el cobro del tributo, cuya consecución puede exigir el uso de instrumentos jurídicos diversos, particularmente idóneos para impedir la elusión y la evasión del impuesto (Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977, núm. 3, págs. 419 y 420).

(270).- El intérprete "no debe seguir ciegamente al legislador en la configuración, muchas veces verbal y aparente, de nuevas formas subjetivas, pero sí debe valorar las razones en que aquella configuración se apoya, con el fin de resolver el problema de la subjetivización sobre la base de argumentaciones siste

tre:

a') Enfocar y resolver los problemas "en términos de lógica jurídica" que postula "el respeto al principio de no contradicción", bien sea como exigencia lógica formal, bien "por una razón de tipo práctico, por la que el ordenamiento debe ser concebido como un sistema correlativo de normas".

b') Mantener la "relatividad" de los conceptos jurídicos, es decir, considerar al "legislador libre de toda premisa que lo vincule a soluciones obligadas" (271).

Esta última postura supone negar la posibilidad lógica de entender el Derecho. La "relativización" que el legislador hace de las categorías jurídicas no debe llevar al intérprete a la misma postura, sino que, amparándose en el principio de no contradicción, debe respetar las normas calificadoras del legislador, pero no las meras definiciones que pueden estar en contradicción con la interpretación

máticas, que tengan en cuenta la concreta función normativa, y eventualmente innovadora de las fórmulas" (C. Lavagna, Teoria dei soggetti e Diritto tributario, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., marzo 1961, I, pág. 6).

(271).- Esta alternativa es planteada por Euclide Antonini Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1963, núm 1, pág. 91. El estudio lleva el subtítulo de "Premesse metodologiche per

lógico-sistemática del ordenamiento jurídico (272). En resumen, la elaboración de los conceptos de la dogmática jurídica, la creación de las categorías jurídicas, no es más que el resultado de un proceso de construcción del Derecho desde bases lógicas, por lo que los problemas han de resolverse y enfocarse en términos de lógica-jurídica.

Refiriéndonos a la pretendida extensión y desconocimiento de la personalidad jurídica, resulta evidente que la admisión de sujetos pasivos no dotados de personalidad jurídica supondría "relativizar" esta categoría. Para que pueda surgir un sujeto, como centro autónomo de imputación de efectos jurídicos, es necesario que la calificación normativa que eleva esa figura a la categoría de sujeto se coloque en posición de compatibilidad con las restantes calificaciones llevadas a cabo por el ordenamiento. Es esta una exigencia evidente de coherencia del sistema, que ha de tenerse siempre presente en la configuración de cualquier institución jurídica y, por tanto, también en la de la subjetividad (273). Lo mismo puede decirse de la admisión, en el

un contributo allo studio della soggettività tributaria".

(272).- Las normas definitorias, por no contener un mandato, no vinculan. El intérprete ha de atenerse al régimen jurídico de cada institución (Cfr. M. Cortés Domínguez, Los sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm. Púb., 1965, núm. 48, pág. 18).

(273).- E. Giardina, La capacità giuridica tributaria degli

ámbito tributario, de supuestos de desconocimiento de la personalidad jurídica.

Con todo, hay que tener en cuenta la riqueza de situaciones que ofrece el Derecho positivo. No sólo se trata de que entes desprovistos de personalidad jurídica estén sujetos al impuesto, de tal manera que el ordenamiento tributario llame como sujetos pasivos a entes de esa naturaleza, sino que, además, se produce el fenómeno contrario; el ordenamiento tributario, desconociendo aparentemente la existencia de personas jurídicas, sujeta a gravamen a las personas físicas que las forman (tributación en régimen de transparencia). Esta multiplicación de las figuras subjetivas, por un lado, y el desconocimiento de otras, obedece, sin duda, en la mente del legislador, a diversas razones que el intérprete debe valorar, sin que ello signifique, desde luego, que el intérprete deba decidirse por la fórmula relativizadora de los conceptos jurídicos, que ya hemos criticado, pero sí que en el momento aplicativo será fundamental el conocimiento de la "ratio legis" (274). La solución de los problemas de la dogmática tributaria sólo es posible mediante un entendimiento de los problemas de todo el sistema jurídi

enti collettivi non personificati, Riv.Dtto.Fin.Sc. Fin., 1962, núm. 3, pág. 269.

(274).- M. Cortés Domínguez, Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, págs. 106 a 109.

co. La autonomía del Derecho tributario no autoriza en modo alguno a que en su seno se llegue a conclusiones sobre instituciones que le son comunes con otros sectores del Derecho, contradictorias con las que se aceptan para todo el sistema. En pocas palabras lo que se quiere decir es que partimos de la unidad del ordenamiento jurídico (275).

Desde este punto de vista, la jurisprudencia, que presenta una progresión en el tiempo de inferior a superior técnica, ha de manejarse con cautela, ya que no ha sabido enfocar correctamente el problema de las categorías civiles y tributarias. Los tribunales se han enfrentado con esta alternativa (resolver los problemas en términos de lógica jurídica o relativizar las categorías jurídicas) con mayor frecuencia de lo que pudiera parecer, y, para resolverla, "han hecho uso de una serie de criterios que se repiten en el tiempo con bastante constancia, pero que no responden... a causas lo suficientemente explicativas ni perfiladas. Es decir, que tales criterios vienen sustentados por causas que adolecen de una falta de referencia precisa a la de razones técnicas que justifican realmente una labor de deter-

(275).- Ibidem, pág. 93. Incluso en una de las obras que supone una más acabada teorización de la corriente autonomista (E. Vanoni, L'unità del Diritto ed il valore per il Diritto tributario degli istituti giuridici di altri campi, cit.) puede leerse que "todas las normas de un ordenamiento jurídico se integran en un sistema unitario, en el seno del cual son numerosas las acciones y reacciones que las diversas

minación jurídica como la que se examina; al menos en la mayor parte de tales orientaciones" (276). En general, puede afirmarse que la labor de adaptación de la jurisprudencia, frente a los conceptos en principio extraños a la materia tributaria, "responde a razones de oportunidad, tendentes a evitar resultados de fraude tributario" (277).

En las sentencias más recientes se sostiene que "si bien es cierto que el Código Civil, el Código de Comercio y, en general, todos los cuerpos legales básicos del ordenamiento positivo se nutren de unos principios jurídicos generales que deben ser respetados por las leyes tributarias, no cabe duda, sin embargo, que a este respecto la legalidad extrafiscal no debe ir más allá de lo estrictamente indispensable para que la aplicación de todo el Derecho se ajuste a criterios armónicos, de donde se deduce que cuando la ley fiscal amplía o reduce las definiciones o conceptos de instituciones jurídicas formuladas en otras leyes, para acomodarlas mejor a las exigencias de la tributación, es evidente que deberá prevalecer el mandato de la ley fiscal, en cuanto ra

normas ejercen entre sí" (pág. 450).

(276).- M. A. Llamas Labella, Ensayos sobre jurisprudencia tributaria, I.E.F., Madrid, 1973, pág. 100. Una exposición de los distintos criterios seguidos por la jurisprudencia en págs. 101 y ss.

(277).- M. A. Llamas Labella, op. cit., pág. 115.

ma del Derecho que goza de autonomía y en cuanto que las normas que la constituyen se aplican a un ámbito de realidad bien acotado y se fundamentan en un conjunto de principios propios" (278).

La misma vacilación se observa en un amplio sector doctrinal. Por un lado, la unidad del ordenamiento jurídico parece exigir la concordancia entre las categorías jurídicas en todos los sectores del ordenamiento, pero, por otro, las exigencias de la materia tributaria provocan numerosas especialidades.

El profesor Albiñana entiende que "... sólo puede proponerse que las normas tributarias no alteren la definición, el contenido y el alcance de instituciones, conceptos y formas de Derecho privado, en el ámbito de su propia eficacia jurídico-privada... Esta opinión se apoya fundamentalmente en el proceso mismo de recepción legal de los supuestos de hecho, pues ella ha de ser congruente con la eficacia jurídica que la propia norma vaya a atribuir a la situación de hecho por ella regulada. Es decir, según el alcance y significación de los efectos jurídicos con que se dote a la situación de hecho, así deberá ser ésta objeto de la correspondiente definición o abstracción. Por tanto, si los efec

(278).- S.T.S. de 17 de Enero de 1980 (Ar. núm. 10); S.T.S. de 8 de marzo de 1980 (Ar. núm. 828); etc.

tos jurídicos han de producirse en el orden privado, la determinación de los elementos de hecho ha de ser, en principio, distinta de la que sirva para regular su eficacia en el orden tributario, por ejemplo" (279).

Estas palabras destacan un elemento esclarecedor del problema: la libertad del legislador en la delimitación de los hechos imponibles, dada la significación puramente fáctica de los mismos para el nacimiento de la obligación tributaria. Pero, al lado de esto, hay que afirmar claramente la validez general, para todas las ramas del ordenamiento jurídico, de los conceptos de la Teoría General del Derecho.

"Las normas tributarias y las privadas -escribe D'Amati (280)- no son diversas entre sí, sino que, al contrario, se integran recíprocamente dando vida a un armónico cuerpo normativo, que disciplina de modo acabado los particulares presupuestos jurídicos. Naturalmente ello no impide que, en algunos casos, las singulares exigencias de la imposición hagan que la legislación tributaria no solamente com

(279).- C. Albiñana García-Quintana, La evasión legal impositiva, Rev.Ec.Pol., núm. 56 (1970), pág. 34.

(280).- N. D'Amati, "Particularismo" y "difusión" del Derecho tributario, Civitas R.E.D.F., núm. 20 (oct. dic 1978), pág. 729.

plete a la privada, sino que, de algún modo, modifique uno o varios de sus elementos, proporcionando así, sino un fundamento, cuando menos una especie de justificación a la doctrina autonomista. Pero también es verdad que la revisión de la concepción común de la teoría general, como sistema de conceptos fundamentales, válidos para las diversas disciplinas, ha hecho madurar el convencimiento de que toda ciencia jurídica particular tiende a ser teoría general del Derecho a través de la determinación de los significados usuales, más o menos constantes, de aquellos conceptos que sean comunes a ella y a otras ciencias jurídicas particulares". En la misma línea J. J. Bayona de Perogordo (281), se inclina por "la opción integradora de los conceptos jurídicos, entendiendo que con ello se introduce cierta claridad en la investigación, ya que la postura contraria -que podríamos calificar de autonomista- convertiría el mundo de la especulación jurídica en una auténtica torre de Babel... sin perjuicio de las oportunas matizaciones en función del régimen jurídico aplicable o de las características atribuidas a la personalidad de los sujetos afectados"

El profesor Ramallo Massanet, con ocasión del estudio de la polémica entre Geny y Trotabas, a la que ya nos hemos referido, afirma certeramente que "la autonomía de una

(281).- J. J. Bayona de Perogordo, El Patrimonio del Estado, I.E.F., Madrid, 1977, pág. 13.

rama del Derecho se revela en su capacidad para integrarse, a nivel positivo, en su ordenamiento, y, a nivel dogmático, en la Teoría General del Derecho. Por integración, pues, de be entenderse de un lado, la aportación de categorías a la teoría general: el Derecho tributario aporta categorías elaboradas o experimentadas por dicha disciplina a la zona común de la teoría general siendo asumidas por ésta y luego, deductivamente aplicadas o utilizadas por las otras ramas jurídicas. De otro lado, hay integración de una disciplina cuando se ajusta a las categorías de la teoría general, tomándolas para su propio uso" (282). El régimen de transparencia supone, por una parte, aportación de nuevas categorías a la teoría general. Pero, además, y es esto lo que importa subrayar, se acomoda al concepto de persona tal como ha sido elaborado por la teoría general, como veremos en su lugar oportuno.

En base a los desarrollos y distinciones del profesor Ramallo, puede precisarse la afirmación de la inexisten cia de contradicción entre la dogmática general y la dogmática tributaria. El autor entiende que "cual sea la función del intérprete tributario ante los conceptos de Derecho privado, arranca, de modo decisivo y viene condicionada por la

(282).- J. Ramallo Massanet, Derecho fiscal frente a Derecho civil: discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny, cit., pág. 17.

labor que ha realizado el legislador" (283). Así, hay que distinguir:

- Supuestos en que no hay identidad entre el concepto civil y el tributario: es el caso de los conceptos tributarios que no están recogidos en el ordenamiento jurídico privado (renta, valor parcial, gastos deducibles, etc) o que, a pesar de tratarse de conceptos formados históricamente en el Derecho civil (por ejemplo, domicilio, prescripción) son acogidos de modo distinto en el Derecho tributario.

- Supuestos de idéntico significado del concepto en Derecho civil y tributario: aparte de los supuestos de reenvío expreso de la Ley tributaria a un concepto civil, y de los casos de coincidencia de la interpretación civil y tributaria sobre una institución o sobre la parte no regulada de modo diverso por el Derecho tributario, entrarían aquí, necesariamente, los conceptos formados históricamente en el ámbito civil, pero válidos generalmente para todo el ordenamiento (por ejemplo, la personalidad jurídica, el derecho subjetivo, la relación jurídica, la norma, las fuentes del Derecho, etc.). "Son conceptos e instituciones propios del Derecho y constituyen un fondo jurídico común de homogénea aplicación que coincide con la Teoría General del

(283).- J. Ramallo Massanet, op. cit., pág. 12.

Derecho" (284).

Se afirma así la no relatividad de los conceptos jurídicos propios de la Teoría General del Derecho (285), como los conceptos de persona y patrimonio. En cambio, en la delimitación del hecho imponible, cuando la ley fiscal amplíe o reduzca las definiciones o conceptos de instituciones jurídicas formuladas en otras leyes para acomodarlas mejor a las exigencias de la tributación, es evidente que deberá prevalecer el mandato de la ley fiscal. Dicho en otros términos: "el legislador es soberano para caracterizar como estime más conveniente el objeto impositivo..." (286).

Esta doble perspectiva ha sido expuesta con toda claridad por D. Ketchedjian (287), según el cual "es erróneo pensar que el Derecho fiscal pueda fundarse en nociones jurídicas todavía desconocidas en otras ramas del Derecho o dar una interpretación específica a las nociones vigentes

(284).- J. Ramallo Massanet, op. cit., pág. 20.

(285).- La tesis de la existencia de unas categorías generales, válidas para todos los campos del Derecho ("Theorie von allgemeinen Rechtsgedanken"), ya aparece en G. Jellinek, System der Subjektiven öffentlichen Rechte, Ed. Mohr, Tübingen, 2ª ed., 1905, págs. 65-66.

(286).- F. Sáinz de Bujanda, Hacienda Pública, Derecho financiero y Derecho tributario, en Hacienda y Derecho, vol. I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, pág. 41.

(287).- D. Ketchedjian, L'entreprise individuelle et le

en el resto del ordenamiento en relación con los sujetos de derecho y su patrimonio". Según este autor, la doctrina invoca desconsideradamente la noción de autonomía del Derecho fiscal "que permitiría así revestir de un semblante de coherencia las soluciones originales que la lógica jurídica reprobaría". Pues bien, frecuentemente, esta autonomía sólo es para la doctrina "un nombre púdico para desimular la arbitrariedad más elemental y primitiva del Fisco. Si el Derecho fiscal se permite dar a las nociones jurídicas una interpretación autónoma ¿no es, en definitiva, para defender los intereses del Fisco?".

"Las nociones de patrimonio y de sujeto de derecho -prosigue D. Ketchedjian- no entran en la esfera de autonomía del Derecho fiscal. Este es libre de definir a su manera la materia imponible, pues es su objeto (288). Pero esta materia imponible, la aprehende en un sujeto de derecho, en el patrimonio de las personas físicas o jurídicas cuya definición le es ajena pues resulta del Derecho civil (más propiamente hablando, de la Teoría General del Derecho). El mundo jurídico es y sigue siendo uno. El contribuyente es

Droit fiscal: un nouveau sujet de droit?, Revue de Science financière 1974 (núm. 2), págs. 415 y ss, (especialmente 488 a 492).

(288).- Sobre las categorías civiles y tributarias con especial referencia a la delimitación de la "fattispecie" tributaria, vid. Furio Bosello, La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche

ante todo un sujeto de derecho definido por las otras ramas del ordenamiento jurídico".

B.- La personalidad jurídica ante el Derecho tributario: su pretendida especialidad.

Una manifestación concreta del conflicto entre categorías civiles y tributarias se produce en relación con el concepto de persona jurídica. El problema, como ya puso de manifiesto E. Antonini, se plantea tanto debido al "fenómeno de la extensión del concepto de persona jurídica" en el Derecho tributario, como debido al "desconocimiento" de dicha personalidad (289).

Más recientemente Gian Antonio Micheli se refiere a ambos aspectos del problema afirmando que "las normas organizativas establecidas en el Derecho tributario pueden diverger de las del Derecho civil, no sólo en el sentido de ampliar los puntos o centros subjetivos de referencia (de relaciones jurídicas tributarias), sino también en el sentido opuesto de remitir ciertos fenómenos asociativos a los

che civilistiche, Dir. Prat. Trib., vol. LII, núm. 6, Nov.-Dic. 1981, págs. 1433 y ss.

(289).- E. Antonini, La soggettività tributaria, Morano,

individuos singulares, incluso si la ley civil permite referirlos ante todo al ente colectivo", y pone como ejemplo de esta última situación los diferentes modos de considerar la ley tributaria a las sociedades de personas, "lo que no excluye, la subjetividad secundaria de los socios individualmente" (290).

Este segundo aspecto es analizado también por Lavagna (291), según el cual se percibe en todas las ramas del Derecho la tendencia a considerar que el sujeto real en sentido normativo debe de ser distinto del que opera dentro de determinadas estructuras jurídicas, que vienen a constituir un simple velo que debe levantarse, también en el plano jurídico, para individualizar a los verdaderos protagonistas de cada relación.

En el Derecho español anterior a la reforma tributaria la preocupación se centraba no tanto en "desconocer" la personalidad tributaria independiente de las sociedades, como en atribuir dicha personalidad a aquellos entes que, ca

Nápoles, 1965.

(290).- G. A. Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977 (núm. 3), págs. 419 y ss. (especialmente, pág. 436).

(291).- C. Lavagna, Teoria dei soggetti e Diritto tributario Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1961 (núm. 1) págs. 10 y ss.

rentes de personalidad, revistieran ciertas modalidades de comportamiento económico (292). Así, el artículo 33 de la Ley General Tributaria de 1963, que ya contaba con antecedentes dentro del sistema, declara que "tendrán la consideración de sujeto pasivo, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición".

A su vez el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, introduce la problemática del "desconocimiento" de la personalidad jurídica, al establecer que la renta de determinadas sociedades se imputará a sus socios, en la cuantía que les corresponda, sin que la entidad jurídica tribute por el Impuesto sobre Sociedades.

Esta norma ha suscitado duras críticas de la doctrina. Así, R. Illescas Ortíz, tras referirse al "tradicional recelo con que los juristas de Derecho privado han contemplado los instrumentos arbitrados por el legislador tributario", que "movido éste por una lógica y predeterminada finalidad recaudatoria ha venido sacrificando ante tal exigencia conceptos y categorías propios de otras ramas del ordenamiento o de valor o significación jurídicos generales"

(292).- Vid. E. Abella Poblet, Manual del Impuesto sobre la

(293), afirma que "una figura como la introducida por el legislador fiscal de 1978 traspasa, con mucho, el velo que la personalidad jurídica extiende sobre las sociedades sometidas a la imputación fiscal... La medida fiscal tiene naturalmente su lógica y es una pieza más dentro del régimen de transparencia. No concuerda, sin embargo, con la dogmática de la personalidad jurídica del Derecho privado..."(294).

En sentido similar, Leopoldo Stampa entiende que el mencionado artículo 12 es un supuesto de lo que él denomina "ley errónea", en el sentido de que maneja determinados conceptos técnico-jurídicos en sentido distinto al que comunmente se les atribuye en el lenguaje de los juristas, o del que resulta de la ulterior regulación de los mismos; y aplica los procedimientos técnicos de modo que contradice ciertos principios, normalmente sentados por la ciencia jurídica. Pero para superar este error legislativo es suficiente "la interpretación de la ley dentro del contexto general del Derecho y la aplicación de éste en su conjunto por la Administración, los Tribunales y los funcionarios encargados de realizar el Derecho, que tienen el deber de respetar

Renta de las Personas Físicas, Madrid, 1980, pág.146.

(293).- R. Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D. F., núm. 21, 1979, pág. 37.

(294).- R. Illescas Ortíz, op. cit., págs. 49 a 51.

éste en toda su extensión" siendo innecesario esperar a la solución por la vía de la conveniente modificación legislativa (295).

A efectos del estudio del régimen de transparencia fiscal nos interesa no sólo este aspecto, del pretendido desconocimiento de la personalidad que la transparencia propia supone, sino también el de la posible extensión de la personalidad en el ámbito tributario, y ello por dos razones: en primer lugar, porque en ciertos supuestos especiales (agrupaciones y uniones temporales de empresas), se permite optar por la transparencia a entidades carentes de personalidad jurídica, por lo que "a sensu contrario" se las considera sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades en el sentido del artículo 33 de la Ley General Tributaria, como ya hemos visto; y, en segundo lugar, porque la transparencia impropia se presenta como alternativa a la consideración como sujetos pasivos de los entes sin personalidad. Pero antes es preciso examinar el significado del concepto de persona para la Teoría General del Derecho

(295).- L. Stampa. Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta, Ed. Der. Fin., Madrid, 1980, pág. 66.

2. La personalidad jurídica: su significado para el Derecho.

Toda la materia de las personas jurídicas (296) es un cúmulo de controversias. "En este terreno -decía ya Ferrera- todo es disputado: el concepto, los requisitos, los principios; muchos niegan hasta la existencia de las personas jurídicas, que consideran producto de la fantasía de los juristas. Es significativo que las numerosas y cada vez más penetrantes y agudas investigaciones, en vez de aclarar el problema, lo complican cada vez más; la multiplicación de las teorías, el choque de las polémicas, la disparidad de las concepciones, han intrincado de tal modo el tema que la visión del problema es dificultosa" (297).

Esta confusión sólo es superable examinando brevemente la evolución histórica del concepto de persona (A), ya que "la cuestión del reconocimiento y alcance de la capacidad jurídica deriva únicamente del derecho vigente en cada época; es un problema de Derecho positivo. El ordenamiento jurídico al reconocer la capacidad jurídica ha de responder a los criterios sociales y a las necesidades económicas

(296).- Vid. sobre el tema, las monografías clásicas de Gierke, Ferrera, Michoud, Saleilles, Gangi, etc., (cit. en bibliografía).

(297).- F. Ferrera, Teoría de las personas jurídicas, Madrid, 1929, pág. 71.

de cada época" (298). Distinguimos, a estos efectos, tres fases. Una primera (a), que abarca la evolución hasta el siglo XIX. Una segunda (b), en la que se examina la "mitificación" de la personalidad que se produce en la dogmática de ese siglo, y una tercera (c), en la que se recogen las críticas a la concepción decimonónica, que desembocan en la actual crisis del concepto.

A través de esta evolución histórica se ha ido ampliando el concepto de persona (B). La cuestión de la naturaleza de la personalidad jurídica (a), cobra nuevo sentido una vez que se pone de relieve el paso de un significado restringido (b), a un significado cada vez más amplio, lo que conduce a lo que la doctrina italiana ha denominado muy gráficamente "evaporación" de la personalidad jurídica (c).

En consecuencia, para precisar el exacto significado técnico de la personalidad jurídica (C), tras reconocer los diferentes grados de subjetivación ofrecidos por la configuración positiva de las entidades colectivas (a), es preciso entresacar los rasgos comunes a toda clase de personas, para hallar así un concepto unitario de la persona jurídica (b). Se observa entonces que, como afirma el profesor F. de

(298).— M. Lehmann, Tratado de Derecho Civil, I, Parte General, traducción de J. M. Navas, Ed. R.D.P., Madrid, 1956, pág. 121.

Castro (299), "en verdad, lo que ha hecho crisis, mostrando su inexactitud y su peligrosidad, ha sido una concepción de la persona jurídica, la de su intangible hermetismo y la de su suficiencia formal. La figura de la persona jurídica, como tantas otras del Derecho, tiene carácter instrumental; formas y nombre están al servicio de una finalidad, aquí es la de potenciar una realidad social (corporativa) que merezca serlo" (c).

A.- Evolución histórica del concepto de persona
(300).

a) La personalidad jurídica hasta el siglo XIX.

El Derecho romano no construyó una teoría general de las personas jurídicas, ni tampoco conoció una única palabra técnica para designar al equivalente de las actuales personas jurídicas. En la mayoría de los textos el término

(299).- F. De Castro y Bravo, La persona jurídica, Civitas, Madrid, 1981, pág. 272.

(300).- Cfr. sobre este punto el interesante trabajo de Francesco Alcaro, *Riflessioni critiche intorno alla soggettività giuridica; significato di un'evoluzione*, Giuffrè, Milán, 1976; y en la literatura española, De Castro, Formación y deformación del concepto

persona se emplea como sinónimo de hombre (301). Las masas de bienes independientes y los grupos de hombres considerados de modo unitario eran denominados con los calificativos especiales de "universitas" y "corpus". De la "universitas (bonorum, personarum)" se dice que tiene sus propias deudas de las que ella responde y no los miembros individuales (302). La condición de "corpus habere" tenía por consecuencia, se indica, características semejantes a los de la misma República, tener cosas comunes, un arca común y la facultad de actuar por su propio representante (303).

No es de extrañar, por tanto, que los glosadores y posglosadores recojan los términos de "universitas" y "corpus", en vez del de "persona", y que ellos sean los empleados en sentido técnico hasta el siglo XIX. Como afirma el

de persona jurídica, en Centenario de la Ley del Notariado, Sección tercera, Estudios jurídicos varios, vol. I, Reus, Madrid, 1964 (recogido en La persona jurídica, cit., págs. 137 y ss.); A. De Cossio, Evolución del concepto de personalidad y sus repercusiones en el Derecho privado, R.D.P., 1942, págs. 749 y ss.; Idem, Hacia un nuevo concepto de persona jurídica, A.D.C., 1954, págs. 623 y ss.; etc.

(301).-Para la dogmática de la persona jurídica el texto más importante es el de Florentino sobre la herencia yacente ("quia hereditas personae vice fungitur", D. 46,1,22). Cfr. F. de Castro, op. cit., págs. 140 y ss.

(302).-D. 3,4,7,1.

(303).-D. 3,4,1, 1.

profesor F. de Castro, el concepto abstracto de persona, que no tiene su origen en el Derecho romano, "es nuevo y todavía más reciente el de persona jurídica" (304). Este se ha ido formando por etapas, que se revelan hasta en el nombre que en cada época se usa preponderantemente: persona ficta, persona moral, persona jurídica.

La concepción medieval extiende el uso del término "persona ficta", montado sobre el concepto teleológico de persona, y desarrollado por canonistas y civilistas. En su origen esta fórmula, propia del nominalismo de la época, no fue pensada como fórmula teórica, sino que consistió en un hallazgo del momento para amparar una solución práctica objetivamente justificada. La ficción consiste en considerar persona a lo que carece de esa sustancia racional individual propia de la persona. Prescindiendo de mayores detalles, y sin entrar en las diferentes teorías sobre el sentido de la "persona ficta", destaquemos que se contrapone a la persona humana, tomando por tanto un significado específico, dentro del concepto más general de persona (que incluirá a la persona humana y a la jurídica), supuesto, pero todavía no definido.

En La Edad Moderna aparece el término "persona moral", como consecuencia de la ideología iusnaturalista que

(304).- F. de Castro, La persona jurídica, cit., pág. 144.

entonces se difunde entre los autores del Derecho natural y de gentes. El triunfo de la nueva dirección se debe a Pufendorf (305), quien, siguiendo el pensamiento de Grocio, se ocupa de los "seres morales", que pueden dividirse en sustancia y modo. Los seres morales considerados como sustancia son las personas morales. Estas, a su vez, se distinguen en personas simples (físicas), o sea, los hombres considerados en particular, y en "personas morales compuestas", que son aquellas en las que varios hombres reunidos por algún vínculo moral componen una misma y sola idea, de tal modo que lo que quieren o lo que hacen en virtud de esta unión se considerará como una sola voluntad y una sola acción.

Los seguidores de Grocio y de Pufendorf impondrán la nueva terminología, aunque simplificándola. En vez de hablarse de "personas morales compuestas", se las mencionará sencillamente como "personas morales". Esta nueva designación implica más que el cambio de nombre. Supone la admisión de una nueva concepción. La persona moral es una realidad, como el hombre, es también una sustancia en cuanto ente moral. No puede, por tanto, calificarse de ficción ni de abstracción. Además, tales entes morales son reconocidos y amparados por el Derecho natural y por el Derecho de gentes, por lo que no pueden quedar ya al arbitrio del Príncipe.

(305).- De iure naturae et gentium libri VIII (1ª ed. Londini Scanarum, 1672); cit. por F. de Castro, op. cit. pág. 167.

Tales ideas, caras a los iusnaturalistas del siglo XVII, serán acogidas como evidentes por el movimiento de la Ilustración, aunque con las naturales reservas y matices, para compaginarlas con las facultades de inspección del Estado.

Con ocasión de la Revolución francesa, se produce una doble ofensiva contra el concepto de "persona moral". El absolutismo monárquico de la reacción y el jacobinismo democrático "coinciden en recelar y rechazar una doctrina que defiende la existencia de cuerpos o entes morales intermedios entre el Estado y el individuo, amparados y nacidos de normas extrañas al poder del Estado, del Derecho natural o del Derecho de gentes. Ambos concuerdan en estigmatizar esos grupos independientes como causa de división y origen de facciones en el cuerpo del Estado y en negar a las asociaciones y a las fundaciones los derechos que les reconocieran, como a la persona individual, el Despotismo Ilustrado y el Liberalismo" (306)

(306).- F. de Castro, La persona jurídica, Civitas, Madrid, 1981, pág. 169

b) El mito de la "persona jurídica" en la dogmática del siglo XIX.

La moderna concepción de la persona jurídica arranca del movimiento sistematizador del pandectismo alemán. Con él se difunde e impone el término de "persona jurídica" por influencia de Savigny (307), quien critica la expresión persona moral diciendo que con ella no se atiende a la esencia del sujeto y porque la referencia a la moralidad lleva a un orden de ideas distinto del jurídico. Prefiere el término "persona jurídica", porque ésta no existe sino para fines jurídicos, apareciendo así al lado del hombre como sujeto de las relaciones jurídicas.

El ansia natural de exponer ordenada y racionalmente la inmensa y abigarrada masa del "ius civile" se manifiesta desde comienzos del siglo XIX en la redacción de una parte general precediendo al estudio de las instituciones concretas. Se estudia así el sujeto y el objeto de los derechos y, alguna vez, la relación jurídica. Ello impone la necesidad de considerar la existencia de sujetos de derecho distintos del hombre individual. Así, ineludiblemente, la sistematización conducirá a que se estudie la persona colectiva al lado de la persona física, y, por otra parte, a que se des-

(307).- System des heutigen römischen Recht (1840-1849), párrafos 85 y ss.

precie el antiguo casuismo y se prescinda de distinciones, excepciones y figuras de carácter secundario. La máxima y laudable exigencia de sistema y claridad se paga "con la ciega aceptación de prejuicios y la rigidez de conceptos elevados a la categoría de dogmas" (308)

Una influencia decisiva en la concepción decimonónica de la personalidad jurídica, como ha puesto de relieve F. de Castro (309), radica en el hecho de la aceptación de la Sociedad Anónima como persona jurídica, la más semejante a la persona física. De ambas se predicán los mismos atributos: la nacionalidad, el nombre, el patrimonio personal y hasta los derechos de la personalidad.

La admisión de la Sociedad Anónima como persona jurídica del tipo de la asociación se ve facilitada por la semejanza con la primera y más típica de las corporaciones, el mismo Estado, al tener una constitución (estatuto social), un poder legislativo (asamblea general de socios) y un poder ejecutivo (Consejo de Administración). Supone, como se ha in

(308).- F. de Castro, La persona jurídica, Civitas, Madrid, 1981, pág. 171.

(309).- F. de Castro, La sociedad anónima y la deformación del concepto de persona jurídica, Anuario de Derecho Civil, 1949, págs. 1397 y ss. (recogido en "La Persona jurídica", cit., págs. 21 y ss.); Idem, ¿Crisis de la Sociedad Anónima?, Rev. de Estudios Políticos, vol. XXIX, núm. 49, enero-febrero 1950, págs 51 y ss. (recogido en "La persona jurídica", cit.

dicado frecuentemente, un paso fundamental en el desarrollo económico capitalista (310), pero a la vez produce un ensanchamiento del concepto de persona jurídica, que se convierte en una noción puramente formal: la aptitud o idoneidad para ser titular de derechos y obligaciones. Von Tuhr, al identificar la persona con la capacidad jurídica (311), dará la pauta que seguirá la doctrina posterior (Ferrara, Pugliatti, Gangi, Messineo... etc.) (312)

Por otra parte, en el siglo XIX y comienzos de éste, se produce un hecho muy importante por su significación científica y práctica, que es la gran controversia teórica sobre la naturaleza de la personalidad jurídica. Enfrentadas dos grandes figuras del Derecho alemán del siglo pasado, Savigny y Gierke, con las teorías de la "ficción" y "orgánica", luego, todo jurista se ha creído en la necesidad de tomar parte en la cuestión. Más adelante esbozaremos brevemente las múltiples teorías producidas en torno a esta cuestión. Lo que importa ahora es señalar la consecuencia práctica de

págs. 45 y ss.)

(310).- Vid., por todos, Ripert, Aspects juridiques du capitalisme moderne, 1946, págs. 48 y ss (ibidem para bibliografía)

(311).- Von Tuhr, Der Allgemeine Teil des deutschen Bürgerliches Recht, München-Leipzig, 1910, I, pág. 455.

(312).- Ferrara, Teorie delle persone giuridiche, Nápoles-Turín, 1923; Pugliatti, Gli Istituti del Diritto civile, 1943, I, págs. 110 y ss.; Gangi, Persone fisi

las disputas doctrinales: la "anarquía doctrinal" (313). Ello fortalece la convicción de estar ante uno de los temas centrales de la dogmática jurídica, dando lugar a una "mitificación" del concepto. Pero, al mismo tiempo, las preocupaciones teóricas pierden contacto con la realidad. El concepto de persona jurídica, al popularizarse, se simplifica y se aplica de modo mecánico por el legislador y por los tribunales. Despojado de complicaciones teóricas, se emplea usualmente para designar y justificar, al lado del hombre, unos entes con capacidad jurídica y de obrar, dignos de una protección jurídica igual, salvo alguna especial excepción, a la atribuida a la persona natural. Se acepta como algo evidente, como un hecho, respecto al que como tal no importa que se discuta su naturaleza, que ésta quede inexplicada o se considere inexplicable.

c) La crítica del "prejuicio antropológico"; crisis de la personalidad jurídica.

Hoy se manifiesta una viva reacción contra la dogmática del siglo XIX (314). Los autores de este siglo, como

che e persone giuridiche, Milán, 1946, págs. 191 y ss.; Messineo, Manuale de Diritto civile e commerciale, 1947, págs. 165 y ss.

(313).- F. de Castro, La persona jurídica, Civitas, Madrid, 1981, págs. 205 y ss.

(314).- Cfr. S. Bastid, R. David, M. Drobnig, L. Focsaneau,

hemos visto, habían creado el mito de la personalidad jurídica, y creído encontrar el progreso en una asimilación de las personas jurídicas a las físicas, tan completa como fuera posible. En algunos países esta tendencia había recibido la adhesión del legislador. Hoy, se rechaza unánimemente, reconociendo la evidencia de que las personas jurídicas no son personas en el mismo sentido que los hombres. Se entiende, en consecuencia, que los efectos de la personalidad jurídica no deben calcarse sobre los de la personalidad humana. "Es un postulado admitido unánimemente hoy, -afirma R. David (315)- el de que las personas morales no son verdade-

J. Foyer, J. M. Grossen, A. Ch. Kiss, F. Luchaire, J. M. Sweeney, S. Szer, D. Vignes, A. B. Wortley, "La personnalité morale et ses limites". Etudes de Droit comparé et de Droit international public, Travaux et recherches de l'Institut de Droit comparé de l'Université de Paris, XVIII, París, 1960. Esta obra, clásica ya en la bibliografía sobre la personalidad jurídica, contiene los estudios de diversos autores de distintos países. El ponente general, el profesor René David, deduce de su comparación "las tendencias o los principios generales de Derecho sobre la materia, comunes a todas las naciones civilizadas". El libro suscitó una viva crítica de F. de Castro, publicada en Anuario de Derecho Civil, oct.-dic., 1961, XIV-IV, bajo el significativo título "Ofensiva contra el concepto de persona jurídica", y recogida en La persona jurídica, cit., págs. 115 y ss.

(315).- René David, La personnalité morale et ses limites, cit., pág. 5.

ramente personas o, en todo caso, que se trata de un tipo de personas esencialmente diferentes de los individuos personas físicas".

Se entra así en un período de "crisis" de la personalidad jurídica. Como causas de la misma se han señalado varias: lo contradictorio del concepto generalmente aceptado, la dismitificación de la persona jurídica antaño utilizada para justificar la responsabilidad limitada del socio y para fortalecer el hermetismo de la Sociedad Anónima, y las múltiples desventajas que de esta concepción resultan (316).

En el fondo, al poner de manifiesto el sentido de una evolución del concepto de persona, que, construído como centro abstracto de imputación de relaciones jurídicas, se refiere inicialmente al individuo para extenderse después a otros grupos y al propio Estado, a través de un desarrollo histórico complejo, no se hace otra cosa que constatar la necesaria, íntima correlación del dato subjetivo con el ordenamiento en su conjunto. A este se remite continuamente la definición de los sujetos, en términos no puramente formales, sino también buscando un pleno y concreto significado jurídico a la estructura de los intereses presentes en

(316).- Vid. F. de Castro, La personalidad jurídica, Civitas, Madrid, 1981, págs. 236 y ss.

una colectividad (317).

En este sentido se concibe la superación actual de una concepción abstracta, formalística, que hace del sujeto un mero centro de imputación de relaciones jurídicas, prescindiendo del modo en que tales relaciones se regulan en el ordenamiento. "La definición según la cual, -escribe Carnelutti (318)-, el sujeto de derecho no sería otra cosa que un centro de imputación de relaciones jurídicas, se resuelve en una tautología, ya que sujeto jurídico y centro o punto de referencia de relaciones jurídicas quiere decir la misma cosa y el problema científico consiste en saber que constituye precisamente tal punto o centro de imputación". Un sector importante de la doctrina propugna, en consecuencia, el abandono del concepto de persona. La categoría de la personalidad jurídica ha llegado así a "un punto de ruptura, que podría hacer discutible su misma utilidad" (319). No se trata más que de "una expresión desgraciada" o de "una simple fórmula", afirma R. David, ya que "el hecho de reconocer que un grupo es persona moral no significa que goce de determinada capacidad o determinados privi-

(317).- Vid. Francesco Alcaro, *Riflessioni critiche intorno alla soggettività giuridica. Significato di un'evoluzione*, Giuffrè, Milán, 1976, págs. 39-40.

(318).- *Teoria generale del Diritto*, Roma, 1951, pág. 112.

(319).- Pettiti, *I titoli obbligazionali delle società per azioni*, Giuffrè, Milán, 1964, pág. 49.

legios" (320).

Es preciso, pues, reconocer la crisis actual del concepto de persona jurídica que "deriva de su insuficiencia para explicar una serie de fenómenos de la vida colectiva y de su falta de contenido y excesiva vaguedad... Ello explica todas las aplicaciones abusivas que de la misma se vienen haciendo, unas veces con fines de defraudación fiscal y otras con la intención de limitar la responsabilidad individual... Ahora bien, a pesar de tales imperfecciones, es un hecho indudable que un concepto como el de personalidad jurídica, de tan antigua historia y que tan útiles funciones ha venido desempeñando, no puede, sin más, ser desechado, máxime cuando falta otro de más precisas líneas que pueda venir a sustituirlo" (321).

(320).- René David, *La personnalité morale et ses limites*, cit., pág. 7.

(321).- A. De Cossío, *Hacia un nuevo concepto de la persona jurídica*, *Anuario de Derecho Civil*, 1954, págs. 645-646.

B.- El concepto de persona jurídica.

a) La cuestión de la naturaleza de la personalidad jurídica.

La personalidad jurídica constituye hoy uno de los grandes tópicos de la ciencia jurídica. Quizás ninguna otra figura ha originado tantas teorías y suscitado discusiones de tal entidad. La misma dificultad del concepto ha llamado la atención de los grandes maestros del Derecho. Frente a la actual "crisis" del concepto, hay que constatar el hecho de que las mismas leyes, al emplear el término, muestran su utilidad y exigen su explicación.

La búsqueda de ese esquivo concepto de persona jurídica, pudiera emprenderse examinando las principales corrientes jurídicas hasta ahora seguidas (322), sin detenerse en la mera crítica negativa ni en el contraste de disquisiciones abstractas, sino procurando observar sus valores positivos, y sus condicionamientos políticos y económicos. Las principales corrientes doctrinales pueden distribuirse en dos grandes grupos, de acuerdo con las dos cuestiones básicas que la personalidad jurídica exige sean contestadas: por un lado, la cuestión de su existencia. La persona jurídica es

(322).- Seguimos, en este punto, la clasificación propuesta por el profesor F. de Castro, La personalidad jurídica, Civitas, Madrid, 1981, págs. 261 y ss.

algo bien distinto, de otra naturaleza, que la persona física. ¿Cómo y por qué, entonces, se le denomina y considera también persona?; por otro lado, la cuestión de su esencia. Admitida como hipótesis la existencia de las personas jurídicas surge el problema de dónde se encuentra su especial naturaleza, que permite distinguir en la práctica a la persona de otras entidades que no revisten tal condición.

a') Teorías sobre la realidad de la persona jurídica.

- Teorías de la ficción: ofrecen una serie de matices que deben ser tenidos en cuenta. Es especialmente necesario poner de relieve que pese a que la expresión "ficticio" suscita la idea de algo falso, irreal, este sentido sólo minoritariamente se la ha atribuido a la persona jurídica. Los juristas de la Edad Media utilizan el término "persona ficta" sin darle especial relieve, movidos, como vimos, por consideraciones prácticas.

La autoridad de Savigny es, sin embargo, la que da nombre y bajo la que se ampara la teoría de la ficción. De modo definitivo depura el concepto de persona jurídica, y lo reduce y concreta en los tipos de asociación y de fundación. Habrá que distinguir la persona humana de la jurídica y es entonces cuando, para ello, calificará a ésta de ser ficticio y provisto de una "capacidad artificial".

Esta construcción jurídica enlaza con la concepción

favorable a la omnipotencia del Estado, a costa de las entidades intermedias. Para que nazca la persona jurídica será requisito necesario la autorización del poder público.

- Teorías de la personalidad real: los autores de la escuela iusnaturalista (Grocio, Pufendorf) habían señalado ya que el pueblo o la ciudad tenían un "cuerpo moral" y que, por esta característica sustantiva, debían considerarse personas morales. Esta idea de la realidad de la persona jurídica es resucitada por Otto von Gierke, quien con gran brillantez defiende que la persona jurídica es de naturaleza "supraindividual", que se trata de "una persona efectiva y completa como la persona individual", "su alma está en la voluntad común, su cuerpo en el organismo asociativo". Esta teoría permite asegurar la autonomía e independencia de los municipios y de las asociaciones intermedias, reconociéndoles una personalidad propia u originaria, distinta de la del Estado.

- Teorías de la enteleguía jurídica: autores de procedencia muy diferente han criticado las teorías de la ficción y de la realidad, por colocarse en planos extrajurídicos; según ellos, la personalidad tiene y sólo puede tener una realidad jurídica, es una enteleguía o creación jurídica (Ferrara, Michoud, Jellinek, Kelsen, Ascarelli) con lo que, señalan sus críticos, se acercan hasta confundirse con alguna de las direcciones de la teoría de la ficción.

- Teorías negativas: las tendencias contrarias a

la realidad de las personas jurídicas culminan en la propuesta de excluir esta figura de la ciencia jurídica. La idea, ya sostenida aisladamente (Vareilles-Sommières), ha vuelto a ser defendida con cierta virulencia considerando la persona moral como una expresión desgraciada (R. David) e inútil, pues no cabe distinguir la sociedad de sus miembros, los bienes de la sociedad no son más que bienes de sus socios (Luchaire).

En cierto sentido la contraposición, en apariencia insalvable, entre las teorías de la ficción y la de la realidad se reducen a una querella terminológica. La persona jurídica no tiene la misma realidad que la persona humana; puede llamársele persona por analogía y en este sentido es una figura o una entelequia jurídica. Pero, como todas las figuras jurídicas, está basada o es exigida por realidades sociales, que no deben ser desconocidas por el Derecho.

b') Teorías sobre la esencia de la persona jurídica.

La búsqueda por los autores de lo esencial en la persona jurídica ofrece una serie de puntos de vista que destacan algunos de los elementos de la realidad considerada, enriqueciendo así la dogmática de la personalidad jurídica.

- Desde el punto de vista de la persona jurídica

como sujeto de derechos, se la considera como voluntad independiente (Zitelmann) o como voluntad colectiva (Durkheim), o como interés jurídicamente protegido, el de los beneficiarios de la organización (Ihering).

- Desde el punto de vista del sustrato humano, se considera a éste formado por los socios (David), o por las personas que administran la entidad (Hölder, Binder).

- Desde el punto de vista de los bienes, se considera a la persona jurídica una propiedad colectiva (Planiol) o un patrimonio sin sujeto (Brinz, Schwarz, Rohde). Hablar simplemente de un patrimonio personal más, no aclara nada desde el punto de vista de la esencia de la personalidad.

- Desde el punto de vista de la estructura, se pone el acento en la misma organización (Ennecerus - Nipperdey, Lehmann, Gangi) o el estatuto social (Arangio- Ruiz).

Como puede verse, la polémica doctrinal está motivada, en gran medida, por la tentativa de encontrar caracteres esenciales, prenormativos, que definan la personalidad jurídica. Sin embargo, el legislador no se plantea este problema. En materia tributaria el empleo de la personalidad jurídica no supone sino un reenvío al ordenamiento general (323).

(323).- E. Antonini, Personalità giuridica e imposta sulle

Por otra parte, una tentativa de este tipo resulta impracticable. Ya Bekker (324) hubo de resignarse a indicar algunos caracteres sintomáticos, no esenciales. Regesberger confiesa la imposibilidad de buscar esos caracteres y manifiesta que hay que contentarse con una impresión de conjunto (325). Carece de sentido - afirma E. Antonini - concebir la persona jurídica o el sujeto colectivo como entidades prenormativas. En particular es estéril tratar de averiguar si el elemento diferencial consiste en el modo de configurarse la responsabilidad patrimonial de los individuos por las deudas colectivas o en el modo de formarse la voluntad de las personas o sujetos (326). En todo caso, si en algún momento de su evolución histórica fue posible reconocer una realidad prenormativa unitaria en el concepto de persona, no lo es hoy, debido a la enorme extensión actual de la personalidad jurídica.

b) Significado originario del concepto de persona.

Como ha puesto de relieve el profesor Federico de

persone giuridiche, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1978 (núm. 3), pág. 388.

(324).- Bekker, System des heutigen Pandektenrechts, 1886, I págs. 209-210.

(325).- Regelsberger, Pandekten, 1893, pág. 317.

(326).- E. Antonini, Profili soggettivi dell'obbligazione

Castro y Bravo (327), el significado originario de la personalidad jurídica es radicalmente distinto del concepto actual, y se funda en características esenciales, prejurídicas: que se trate de una entidad independiente de sus miembros en su existencia, en su voluntad y en su finalidad (altruista). Una entidad de tales características es, lógicamente, irreducible a las personas que la componen.

En base a los textos romanos, los antiguos juristas cuidaban de distinguir entre "universitas bonorum" y "universitas personarum", o sea entre lo que hoy se llamaría patrimonio separado y personalidad jurídica (de tipo asociación). El afán sistematizador de los pandectistas llevó a clasificar a todos los sujetos de derechos, llamando persona natural al hombre y persona jurídica a cualquier sujeto de derechos distinto del hombre. Pero, en ningún caso, se pudo pensar que mediante el contrato de sociedad fuese posible crear una persona jurídica, pues para la técnica jurídica resultaba indudable que el contrato de sociedad crea una relación obligatoria y como tal dependiente de la voluntad de los socios; y que mediante este contrato las aportaciones de los socios pueden tomar cierto carácter unitario

tributaria, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1963, (núm. 1), pág. 88.

(327).- F. de Castro, La Sociedad Anónima y la deformación del concepto de persona jurídica, Anuario de Derecho Civil, 1949, II-IV, (recogido en La persona jurídica, Civitas, Madrid, 1981, págs. 21 y ss.)

(patrimonio colectivo o comunidad en mano común) que les se para del patrimonio personal de cada socio, pero que no se independiza nunca totalmente de la voluntad ni de los patrimonios de los socios. La doctrina, conforme a la tradición romanista, sólo consideraba personas a las entidades que te nían vida independiente de sus miembros y eran de interés público, "corpus" o "universitas" caracterizados internamente porque su continuidad no dependía de la voluntad y existencia de sus miembros.

c) Extensión actual del concepto de persona: la "evaporación" de la personalidad jurídica.

El sentido originario con que naciera el concepto de persona jurídica se abandona a partir del siglo XIX, debido a las necesidades políticas y económicas que la realidad del momento presenta. Por un lado, al quedar desplazada la figura del Estado liberal, limitado a la función de policía, y aparecer un creciente intervencionismo, surge la necesidad de una libertad de movimientos difícilmente conciliable con las normas más rígidas de Derecho Administrativo. La liberación de la jerarquía administrativa ordinaria, la atribución de fondos propios y de una contabilidad separada se consigue acudiendo a la figura mitificada de la personalidad jurídica.

Por otra parte, las necesidades de la realidad mercantil, como se ha indicado, llevan a configurar a la Sociedad

dad Anónima como persona jurídica. Al aceptar como persona a una sociedad cuyo objeto es el enriquecimiento o beneficio egoísta de sus socios, escribe F. de Castro (328), no habrá razón para negar la personalidad a otras figuras jurídicas de iguales características. La consecuencia más inmediata será la de preguntarse si las demás sociedades mercantiles son también personas jurídicas. Para evitar la inevitable respuesta afirmativa, la doctrina ha acudido a la invención de sociedades sin capacidad jurídica, persona parcial, medio persona, persona de capacidad negocial limitada, personas en la relación interna, personalidad relativa, entidades de hecho, etc. Dado el punto de partida, la única postura consecuente es la adoptada por el legislador francés, y luego por el español, admitiendo en general la personalidad jurídica de las compañías mercantiles inscritas y de las sociedades civiles. En el Derecho alemán e italiano, en los que se distinguen sociedades con y sin personalidad jurídica, un sector importante de la doctrina se muestra partidario de "superar" el lenguaje legislativo extendiendo el atributo de la personalidad jurídica o todas las sociedades, de capitales o de personas.

La inclusión de las sociedades en el mundo de las personas jurídicas hace que este concepto pierda en consis-

(328).- F. de Castro, La persona jurídica, Civitas, Madrid, 1981, págs. 29 y ss.

tencia lo que gana en extensión. De ello deriva lo que los juristas franceses han denominado "la conception très nuancée que nous avons de la personnalité morale" (329), a la que en Italia se hace referencia con la expresión "l'evaporazione del concetto di personalità giuridica" (330).

Los peligros de este proceso han sido reiteradamente señalados por el profesor F. de Castro. "En este camino, -escribe- ya no es posible detenerse y constantemente se señalan otras figuras jurídicas que, con iguales razones, se piensan incluir entre las personas jurídicas, así, por ejemplo, la sociedad o la fundación en formación, la sociedad y la asociación irregulares, los comités para subscripciones, la herencia yacente, el patrimonio del ausente, los bienes destinados al concebido y no nacido y al mismo no concebido, la masa del concurso y de la quiebra, la sociedad de gananciales y hasta la mera copropiedad. De este modo, bajo el título de persona jurídica, se confunden en heterogénea amalgama con las corporaciones las "universitates bonorum", patrimonios colectivos y separados y, "horribile dictu", hasta con la copropiedad. Estirando de esta forma, el término queda sin valor técnico y es natural que, en la

(329).- René David, *La personnalité morale et ses limites*, cit., pág. 12.

(330).- Asquini, en *Riv. Dir. Comm.*, 1948, I, Págs. 223 y ss.
En un sentido similar F. Galgano, habla de "neutralidad" del concepto de persona, poniendo de relieve

doctrina, se vaya generalizando la tendencia a abandonar como inútil y productor de confusiones, al mismo concepto de persona jurídica"(331).

Sin embargo, desde el momento que la extensión del atributo de la personalidad jurídica es acogida por el legislador, resulta lícito hacer uso del mismo en este sentido. Lo único que el jurista debe preguntarse es qué sentido tiene la atribución por el Derecho positivo de la personalidad jurídica, y cómo distinguir las personas de otras entidades que carecen de esta cualidad. Pues bien, la doctrina moderna, de modo expreso o tácito, se refiere como elemento distintivo a la voluntad legislativa (reconocimiento de la personalidad por el Estado). Esta es la concepción formalista o normativa de la persona jurídica de raigambre kelseniana que, a nuestro entender, permite enfocar correctamente el problema que nos ocupa.

Consideramos, por tanto, sujeto a todo centro de imputación de relaciones jurídicas, y persona al ente capaz de derechos y obligaciones. Preservamos el término "sujeto" en sentido estricto o técnico, para quien actual y efectivamente asume una relación jurídica, es decir, que considera-

que esta cualidad no aporta ningún dato sobre la estructura jurídica de las diferentes clases de Sociedades (Le società di persone, Giuffrè, Milán, 1972, págs. 105 y 115 y ss).

(331).- F.de Castro, La persona jurídica, cit., pág. 31.

mos al sujeto como un elemento estructural de la relación, mientras que el concepto de persona es previo y supone la simple susceptibilidad. Sin embargo, hay que matizar que, aunque la personalidad es un producto del orden jurídico, una forma jurídica, no es una "ficción" o una "invención de la ley", ni siquiera un simple "procedimiento técnico" al modo como lo concebía Ihering. La función del Derecho, es esta materia o en cualquier otra, es "normativa": no hace sino acoger una idea ya elaborada en la vida social. Por ello, la postura mantenida puede calificarse de realista (332)

C.- Significado de la personalidad jurídica para el Derecho.

El concepto de persona jurídica ha evolucionado a través del tiempo, como hemos visto. Pero resulta impropio del jurista aferrarse al concepto originario, y en base a él, excluir la personalidad jurídica de las sociedades, por ejemplo. La progresiva extensión de la personalidad, ya pues

(332).- Vid. F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, en Hacienda y Derecho, vol. V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, págs. 405 y

ta de relieve, responde a unas necesidades históricas, y, en la medida en que ha sido acogida por el legislador, debe ser respetada por el intérprete. En consecuencia, en el ordenamiento jurídico vigente, puede afirmarse:

- Que personalidad jurídica es sinónimo de capacidad jurídica, y supone la aptitud o idoneidad para ser titular (activo o pasivo) de relaciones jurídicas.

- Que este concepto de persona, que es el acogido insistimos, en el actual Derecho positivo, no apunta a las características internas de cada tipo de persona, sino que es un dato normativo meramente externo. Las características intrínsecas de cada sujeto han de establecerse en base a las normas que regulan su actuación y responsabilidad, siendo estéril acudir para ello al dato de la existencia o no de personalidad jurídica.

Por tanto, al interrogarnos sobre el significado de la personalidad jurídica para el Derecho, hay que distinguir: a) si nos preguntamos por la configuración intrínseca de los sujetos, la respuesta ha de ser plural, pues varía en

y ss., quien conjuga certeramente "la gran utilidad técnica de la teoría normativa de la personalidad", con el reconocimiento del hombre como protagonista de la vida jurídica y, por tanto, "originaria y constitutivamente persona".

cada caso. Aún a riesgo de simplificar excesivamente el tema, nos referiremos sólo a algunas de las distinciones más frecuentemente utilizadas por la doctrina; b) si nos preguntamos por el significado "técnico", propio, de la personalidad jurídica, la respuesta ha de ser unívoca para todas las ramas del ordenamiento jurídico; c) si indagamos la realidad subyacente a la persona jurídica, no podremos sino destacar la presencia de las personas humanas, "originaria y constitutivamente personas".

- a) Diferentes grados de subjetivación: La distinción entre personalidad jurídica y autonomía patrimonial; la distinción entre personalidad jurídica perfecta e imperfecta; la distinción entre persona y sujeto de derecho.

En los ordenamientos, como el italiano, en que la ley no reconoce personalidad jurídica a las sociedades de personas, se ha manifestado la tendencia, movida por una exigencia de fidelidad al lenguaje legislativo, a explicar en términos "objetivos" la subjetividad de las sociedades de personas. Estas se presentan como dotadas, si no de personalidad jurídica, sí al menos de simple "autonomía patrimonial" y, en este sentido, se contraponen a las sociedades de capitales y a las cooperativas, concebidas como verdaderos sujetos de derecho, distintos de los socios. Así, se dice, en las sociedades de personas "los bienes son ciertamente propiedad de los socios, pero es una propiedad modificada

en cuanto afectada por una carga de destinación, de la que no pueden ser liberados, y, por tanto, permanecen distintos de los otros bienes de los socios". Y la jurisprudencia entiende que "la esfera jurídica de estas sociedades es distinta de la esfera de los socios", de lo que deduce que la autonomía patrimonial de las sociedades de personas "consiente relaciones jurídicas también entre sociedad y socios, en una situación análoga a la de las sociedades de capitales " (333)

Una tendencia análoga inspira a un sector de la doctrina alemana, donde las sociedades sin personalidad se han definido como patrimonios de afectación o "Zweckvermögen", afirmándose que no se trata de una segunda especie de persona jurídica, sino de una segunda especie de patrimonio (334).

Esta construcción se traslada, lógicamente, al ámbito tributario. En Italia, G. A. Micheli, reconociendo la complejidad de la materia de los sujetos pasivos, al exponerla en base al esquema de la potestad de imposición (335)

(333).- Vid. la exposición de esta doctrina en F. Galgano, *Le società di persone*, Giuffrè, Milán, 1972, págs. 106 y ss.

(334).- Así, Brinz, *Lehrbuch des Pandekten*, II, Erlangen, 1884, págs. 979 y ss.

(335).- G. A. Micheli, *Corso di Diritto tributario*, Utet, Turín, 1970, pág. 113.

estima que las sociedades sin personalidad jurídica "poseen todavía un grado de autonomía patrimonial suficiente para que ciertos efectos les sean referibles, incluso si, junto a ellas, persiste la relevancia jurídica de otros sujetos, los socios..." (336). En nuestra doctrina, de modo similar, se piensa que "para la ley tributaria, siquiera sea por vía de excepción, es más relevante el patrimonio separado que la personalidad jurídica que al mismo acompaña casi siempre", y se cita el artículo 33 de la Ley General Tributaria como ejemplo de que "prima la realidad económica sobre la personalidad jurídica", afirmando que el citado precepto "viene a ser la consagración legal de la realidad económica desnuda de reconocimiento jurídico" (337). En nuestra opinión, y en base a las ideas sobre la evolución y concepto de la personalidad jurídica ya expuestas, hay que matizar:

- En ningún caso prima la "realidad económica" como tal, huérfana de reconocimiento jurídico. Precisamente el artículo 33 de la Ley General Tributaria intenta configurar jurídicamente determinadas modalidades de comportamiento económico.

- La contraposición entre autonomía patrimonial y personalidad jurídica, con carácter general, no tiene senti

(336).- G. A. Micheli, Corso... cit., pág. 115.

(337).- C. Albiñana García-Quintana, La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tri

do en ordenamientos como el francés o el español, en que se reconoce personalidad a todas las sociedades mercantiles. El problema sólo se plantea en un caso marginal, el de la llamada "sociedad irregular", sobre el que luego volveremos.

- Es un error metodológico resolver en términos "objetivos" un problema "subjetivo". Afirmar que existe un patrimonio autónomo no resuelve el problema, pues sigue en pie la cuestión de quién es titular de ese patrimonio autónomo. Si son los socios, serán también los socios los titulares de las relaciones jurídicas que la entidad entable.

Otra importante distinción es la que se establece entre personalidad jurídica plena o perfecta, y semi-personalidad, personalidad jurídica de segundo grado o imperfecta. Esta distinción también es elaborada por la doctrina italiana (338). para explicar la subjetividad de las sociedades de personas, que según el Derecho positivo italiano, carecen de personalidad jurídica.

En nuestro país ha sido adoptada por uiversos autotores (339). Especialmente nos referiremos a la doctrina del

butaria, Civitas R.E.D.F., núm.15-16, julio-diciembre 1977, págs. 472-473.

(338).- Vid. por todos Messineo, Per l'individuazione dell "soggetto collettivo" non personificato, Arch. giur. 1952, págs. 3 y ss.

(339).- El profesor Girón Tena distingue los siguientes gra

profesor Federico de Castro sobre este punto (340). Según este autor, muchas de las dificultades que en la doctrina y en la práctica sigue originando la figura de la persona jurídica derivan de confundir los caracteres de los que él denomina tipo perfecto y tipo imperfecto de la misma, acudiendo como criterio distintivo al grado de independencia.

La figura de la persona jurídica perfecta, se construye tomándola como pareja de la persona humana. Se le ha concebido teniendo propia y separada existencia, y con propio y separado patrimonio; una y otro desligados de modo tajante y total de la vida de sus miembros y órganos. Estableciendo una completa incomunicación entre los patrimonios de cada uno de éstos y el patrimonio de la persona jurídica. La capacidad jurídica y de obrar de este tipo de personas no tiene otros límites que los establecidos por el carecer de un cuerpo de la misma naturaleza que el humano (lo que se advierte respecto al Derecho de Familia). Consista en un grupo de personas (tipo asociación) o en una organización (tipo fundación), constituyen unidades cerradas herméticamente, con propia e inviolable zona íntima; y, siempre como la persona física, con la capacidad de sujeto de derechos y obligaciones, participando como tal en el tráfico jurídico

dos de subjetivación: "societas" meramente obligacional, "comunidad romana", "comunidad de mano común", y por último, la "personalidad jurídica" (Vid. J. Giron Tena, Derecho de Sociedades, tomo I, Madrid, 1976, págs. 168 y ss).

(340).- La persona jurídica, Civitas, Madrid, 1981, págs. 268 y ss.

co por medio de sus órganos.

Esta construcción dogmática de la persona jurídica perfecta, acuñada por la doctrina alemana, es la que corresponde a las sociedades denominadas de capitales, sociedad anónima y sociedad de responsabilidad limitada.

Al lado de las personas jurídicas perfectas existen otras entidades a las que nuestro ordenamiento también concede personalidad jurídica. Pero, en estos casos, no hay una separación e incomunicación total de patrimonios, sino que los socios quedan obligados, respecto de las deudas de la sociedad, solidariamente en las compañías mercantiles, y en proporción a sus respectivas participaciones, en las sociedades civiles.

Frente a esta clasificación de las personas jurídicas, según el criterio de su grado de independencia, se han opuesto varias objeciones. Se ha rechazado, "en nombre de la ciencia", la posibilidad de personas imperfectas y se ha propuesto negar la personalidad de las compañías colectivas y comanditarias, dado que en éstas los socios colectivos quedan obligados, personal y solidariamente, a las resultas de las operaciones de la compañía (341). Intento este rechazado por el común de los autores, por su evidente contradic

(341).- Vid. arts. 127 y 148 del C. de c.

ción con la letra de la Ley (342).

En el mismo orden de ideas, se ha sostenido que de las deudas de la sociedad civil sólo responde ésta con todos sus bienes presentes y futuros, y en ningún caso responde el patrimonio personal de los socios, por lo que la sociedad civil habría de incluirse entre las personas jurídicas perfectas. Esta incomunicación de patrimonios se fundamenta en el carácter de persona jurídica distinta de los socios, que el artículo 1669 del Código Civil confiere a este tipo de sociedades. La opinión preponderante y la práctica de los tribunales no acepta este criterio. El prejuicio dogmático en el que se basa (naturaleza siempre perfecta de la persona jurídica) no puede prevalecer sobre el mandato legal, en virtud del cual los socios quedan obligados respecto a las deudas de la sociedad, pues ésta es la norma general que presupone el artículo 1698, que, para matizarla, explica que no quedan los socios solidariamente obligados por las deudas sociales

También se ha rechazado la categoría de las personas jurídicas imperfectas configurando como alternativa insuperable la de ser o no ser persona. Se tiene o no se tiene aptitud para ser titular de relaciones jurídicas. No es conce

(342).- Vid. arts. 116 y 122 del C. de c. La misma línea si que el legislador francés, aunque no así el alemán

bible, se dice, que un sujeto sea "más" o "menos" que otro. En la base de esta objeción opera la errónea convicción de que la subjetividad de las personas jurídicas es de la misma naturaleza que la de las personas físicas. Pero se ignora que las figuras tradicionalmente designadas con el nombre de personas jurídicas sólo son "personas" en sentido figurado, por analogía con el hombre, al constatar la doctrina que determinados grupos de personas pueden asumir las relaciones jurídicas en una situación "análoga" a las personas físicas. Al hacer una valoración cuantitativa, distinguiendo personas jurídicas perfectas e imperfectas, en realidad a lo que se alude es al mayor o menor grado de semejanza de la situación jurídica de las personas colectivas con la situación jurídica de las personas físicas "originaria y constitutivamente personas". Esta valoración cuantitativa, ciertamente inadmisibles para la subjetividad de los individuos, se revela admisible respecto a la personalidad jurídica, que es una personalidad instrumental, "por analogía".

Una tercera distinción propuesta por la doctrina corresponde a las categorías de persona, y de "sujeto de derecho", entendida ésta última como más amplia que la primera. Hemos de advertir que en esta clasificación no se utiliza la palabra "sujeto" en sentido técnico, pues como ya

o el italiano, si bien en estos países la doctrina propone, como vimos, "superar" el lenguaje legislativo.

hemos observado, sujeto en sentido estricto es el titular actual y efectivo de una relación jurídica, y por ello, es un concepto más restringido que el de persona (ente con potencia o aptitud para ser sujeto), pues el acto presupone la potencia, y no viceversa. Respetamos, sin embargo, la terminología utilizada por este sector doctrinal

La distinción entre sujeto y persona se halla implícita en el pensamiento de Vanoni, Lavagna, y otros tributaristas que se han ocupado de la problemática de los sujetos pasivos del tributo (343). Pero quizás sea Giardina (344), quien primero la formula de un modo explícito, entendiendo por "sujeto de derecho" todo punto de referencia de situaciones jurídicas, mientras que persona sólo es el ente al que el ordenamiento jurídico atribuye dicha cualidad. De aquí deriva que mientras que toda colectividad que tenga la consideración de persona jurídica es, al mismo tiempo, sujeto de derecho, no todo sujeto de derecho tiene necesariamente

(343).- E. Vanoni, I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario, Foro It., 1935, IV, págs. 323 y ss.; Idem, Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel Diritto tributario, Riv.Dtto. Fin.Sc.Fin., 1941 (núm. 2), incorporado a "Opere Giuridiche", Giuffrè, Milán, v.I, págs 423 y ss.; C. Lavagna, Capacità di Diritto pubblico, Enciclopedia del Diritto, Milán, 1960, vol. VI, págs. 8 y ss.; Teoria dei soggetti e Diritto tributario, Riv.Dtto. Fin.Sc.Fin., 1961 (núm. 1) págs. 3 y ss.

(244).- La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1962,

te que ser persona jurídica.

E. Antonini (345), por su parte, opina que existen razones lógicas que permiten acoger la categoría de sujeto colectivo que no sea persona jurídica. Cuando el legislador califica a un determinado objeto y lo denomina "persona jurídica" obedece a la exigencia sistemática de poder en el futuro dictar disposiciones que se refieran a la realidad normativamente precalificada. Pero el legislador puede también realizar una operación calificadora con otros fines, sobre objetos a los que no denomina personas jurídicas, pero que se refieren a fenómenos de organización de hombres, o de bienes, que pueden ser válidamente denominadas sujetos colectivos. De hecho, considera que "la personalidad jurídica expresamente atribuida por el ordenamiento tiene por único efecto, en relación con los grupos no personificados, impedir que, cuando una norma del ordenamiento se refiera a breviadamente a la persona jurídica, la misma norma pueda aplicarse, sin más, a los sujetos colectivos no personificados". Hecha excepción de esta característica, completamente irrelevante para nuestros fines, ninguna diferencia puede encontrarse entre el llamado sujeto no personificado y la

(núm. 3), págs. 280 y 281.

(345).- E. Antonini, *Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1963, (núm. 1), págs. 88 y ss.

persona jurídica" (346).

Micheli (347), aunque tiende a considerar la subjetividad tributaria como una categoría especial, distinta de la común, también parece acoger la distinción entre sujetos y personas.

Siguiendo las aportaciones de Giardina, la línea divisoria entre sujetos y personas es acogida por nuestra doctrina más autorizada. Así, Cortés Domínguez afirma que "para ser sujeto de derecho basta que el ente sea punto de referencia de situaciones jurídicas. La persona jurídica, en cambio, supone un ente para el que existe una normativa particular de organización... cuando un ente, centro de imputación de efectos jurídicos, no cumple los requisitos que fije el ordenamiento jurídico, no llega a persona jurídica, se queda en sujeto de derecho" (348).

El profesor Sáinz de Bujanda (349), tras exponer,

(346).- E. Antonini, L'imposta complementare sui dividendi di società non di capitali, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1964 (núm. 3), pág. 447.

(347).- G. A. Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977 (núm. 3), págs. 419 y ss.

(348).- Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, cit., págs. 106 y ss.

(349).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributa-

por el orden de su aparición en el tiempo, las doctrinas elaboradas en torno al tema, resume el debate doctrinal haciendo una síntesis armónica, para conciliar la posibilidad lógica de atribuir la consideración de sujetos pasivos del tributo a ciertas entidades no dotadas de personalidad jurídica con los conceptos unitarios de persona y capacidad. Para ello, adopta también la distinción entre los conceptos de persona y de sujeto de derecho. Con esta última categoría da una explicación racional a la presencia de nuevos tipos de titularidad jurídica, que no tienen lógico encaje en el esquema de calificación a que la persona jurídica se reconduce y que demandan una propia y adecuada calificación. Siguiendo las directrices de la doctrina normativa, a la que en este punto se adscribe, incluye bajo el término de sujetos de derecho "cuantos entes, sean o no personas, hayan sido calificados como tales sujetos por el ordenamiento jurídico. El ordenamiento conoce la existencia de un lazo de unión entre una pluralidad de personas y apoyándose en él, califica como sujeto, esto es, como centro unitario de imputación de efectos jurídicos al conjunto, que puede así convertirse, él y no cada uno de sus miembros, en titular de una variadísima gama de relaciones jurídicas. La titularidad de tales relaciones la asume, pues, el ente colectivo, pero el término de referencia de todas ellas son siempre y únicamente los hombres en cuyo interés el ordenamiento jurídico

ria de los entes colectivos no dotados de personalidad, en Hacienda y Derecho, vol. V, cit., págs. 405 y ss.

califica y ordena el régimen de actuación de los entes colectivos".

Por tanto, puede aceptarse que la categoría de los "sujetos de derecho" es distinta y más amplia que la de persona, y ello es así porque:

-Cuenta con el apoyo de la doctrina hoy dominante y no supone "relativizar" los conceptos jurídicos.

-Cuenta con base en el Derecho positivo. En primer lugar, el artículo 33 de la Ley General Tributaria, que establece que pueden considerarse sujetos determinadas entidades que carecen de personalidad. Pueden encontrarse, además, argumentos en diversas normas civiles, mercantiles, y tributarias (350).

Sin embargo, estimamos conveniente hacer algunas matizaciones. En realidad, esta distinción entre sujetos de derecho que son personas jurídicas y sujetos no personificados es elaborada por la doctrina italiana para superar el

(350).- La Ley del Impuesto sobre Sociedades en su artículo 4.1, establece: "Son sujetos pasivos del Impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que..."; puede deducirse "a contrario sensu" que hay "sujetos de derechos y obligaciones" sin personalidad jurídica. En cambio, para J.R. de la Chica Fleisher, "al exigirse

lenguaje legislativo que, en Italia, no atribuye personalidad jurídica a las denominadas sociedades de personas (colectivas y comanditarias). Por ello estas ideas no son plenamente trasladables al ordenamiento español, que sí atribuye personalidad jurídica a todas las sociedades mercantiles inscritas en el Registro. La cuestión problemática, es decir, el posible ámbito de los sujetos no personificados, se reduce entonces a la denominada "sociedad irregular".

No podemos reproducir aquí el vivo y extenso debate doctrinal que en torno a este punto se ha producido (351). En él se manejan fundamentalmente los artículos 116, 118 y 119 del Código de Comercio. De este último, y "a contrario sensu" del párrafo segundo del artículo 116, se deduce que la sociedad irregular carece de personalidad jurídica. Pero interesa añadir un nuevo elemento de juicio, el artículo 24 del citado cuerpo legal, que establece que "las escrituras de sociedad no registradas surten efecto entre los socios que las otorguen (cosa que nadie duda); pero no perjudicarán a tercera persona, quien, sin embargo, podrá utilizar-

en segundo lugar que para poder ser sujeto pasivo del Impuesto es necesario tener también personalidad jurídica, se está duplicando innecesariamente este requisito, por cuanto que ambos conceptos (titularidad de derechos y obligaciones, y personalidad jurídica) no se complementan, sino que son una misma cosa" (El sujeto pasivo, R.D.F.H.P., núm. 147. (mayo-junio 1980), pág 615).

(351).- Vid., por todos, J. Garrigues, Curso de Derecho Mer

las en lo favorable".

Del precepto transcrito puede deducirse que, siendo más favorable que la sociedad quede obligada por los contratos que realiza (sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los gestores conforme al artículo 120), ésta se comporta como "sujeto" en el ámbito jurídico privado. Por ello no debe extrañar que, como recuerda el artículo 33 de la Ley General Tributaria, asuma también dicha condición frente a la Hacienda Pública.

Esta es, ya desde antiguo, la opinión de los Tribunales. "Es forzoso estimar que la sociedad existió desde el instante en que se otorgó la escritura, pues no se insertó en ésta ninguna cláusula que dejase aplazada para ulterior momento la iniciación de las actividades sociales, ni a ella fue óbice la demora de su inscripción en el Registro Mercantil, ya que ningún precepto... supedita el nacimiento ni la vida de las empresas a ese requisito, y si bien el art. 24 del Código de Comercio niega a la escritura no inscrita virtualidad en perjuicio de tercero, nada impide que la tenga en relación a los propios socios fundadores que no ostentan esa condición, ni a la Hacienda Pública que, como cualquier otra entidad interesada, puede utilizar la escritura en cuanto le fuere favorable, cual expresamente pronun

cantil, I, Madrid, 1976 (7ª ed.), págs 338 y ss., y J. Girón Tena, Derecho de Sociedades, cit., págs. 230 y ss.

cia el artículo 24 antes mencionado" (352). Más recientemente, la jurisprudencia sigue entendiendo que "la sociedad irregular no está desprovista de valor respecto a terceros y tiene personalidad para actuar en la vida de los negocios" (353).

Este sería, en nuestra opinión, el único caso de sujeto no personificado. Propiamente, como ya hemos visto, el concepto de persona (ente con aptitud para ser titular de relaciones jurídicas) es más amplio que el de sujeto (titular efectivo de relaciones jurídicas). La sociedad irregular carece de personalidad por una causa imputable a los socios (no inscripción en el Registro Mercantil). Por ello la ley no le concede aptitud o idoneidad para asumir relaciones jurídicas (personalidad) en "perjuicio" de terceros. Pero sí puede asumir una relación jurídica, es decir, puede ser tratada como sujeto, en "beneficio" de terceros (o cuando una ley así lo establezca, como recuerda el artículo 33 de la Ley General Tributaria), respondiendo en ese caso como una sociedad inscrita en el Registro, además de la responsabilidad solidaria de los gestores.

(352).- S.T.S. de 20 de Abril de 1944 (Ar. 450).

(353).- S.T.S. de 16 de Abril de 1980 (Ar. 1420); Vid. también SS.T.S. de 8 de Febrero de 1960 (Ar. 468) y 6 de Abril de 1961 (Ar. 1254).

- b) Significado técnico de la personalidad jurídica:
rasgos comunes a toda clase de personas; la uni
cidad de los conceptos de persona y capacidad
en todo el ordenamiento.

Existen, como hemos visto, diversas clases de personas y, por tanto, un régimen jurídico diferente para cada clase. "Incluso en los países tales como Australia, Polonia Suiza, en que existen en los Códigos o en las Leyes reglas generales aplicables a todas las personas morales, estas reglas generales deben completarse, para cada tipo de persona moral por reglas especiales en atención al tipo considerado. De esta observación conviene sacar una conclusión cierta: a diferencia de la personalidad de los individuos, personas físicas, que es la única que es una verdadera personalidad, la personalidad jurídica es susceptible de ser más o menos extensa; no se apoya sobre supuestos dados por la naturaleza y no corresponde a una idea de justicia; se apoya en consideraciones de oportunidad y de política; podemos decir que es construcción, mientras que la persona física en gran medida se nos presenta como un dato. No hay ninguna razón para que la personalidad jurídica sea concebida de una manera uniforme para todos los casos" (354).

Esta situación lleva a que el sentido técnico del

(354).- René David, La personnalité morale et ses limites, cit., pág. 6.

término persona jurídica se reduzca al valor del mínimo común denominador de todas las clases de personas, perfectas e imperfectas. El profesor de Castro (355), señala como caracteres comunes a las diversas personas jurídicas los siguientes:

- Propia e independiente capacidad jurídica y de obrar.

- La persona jurídica, a diferencia de la física, tiene una estructura artificial. Por ello se requiere que tenga un estatuto o especial reglamentación y, uno u otra, han de establecer quienes son sus órganos o representantes por medio de los cuales pueda actuar.

- Ha de tener una finalidad u objeto lícito; aun- que distinto según su clase o género. Al ser un requisito esencial, se entienden extinguidas las personas jurídicas que realizan el fin para el que se constituyeron o cuya finalidad deviene imposible.

- Los bienes de la persona jurídica constituyen un patrimonio personal, separado del patrimonio de cada uno de sus miembros o representantes. Esta separación es completa y definitiva en la persona jurídica perfecta; pero la se

(355).- F. de Castro, La persona jurídica, cit., págs 272-273.

paración, aunque atenuada, existe en la persona jurídica imperfecta.

- Parece que la existencia, nacimiento y extinción de la persona jurídica deberá constar de un modo público. La forma de constancia será diferente según la clase de persona jurídica.

De entre esta notas o caracteres comunes destacamos el de la capacidad jurídica, o aptitud o idoneidad para ser titular de relaciones jurídicas. Es persona jurídica aquella organización a la que el ordenamiento dota o reconoce capacidad jurídica. La personalidad, entendida en sentido técnico, es, pues, un producto del orden jurídico, una creación del Derecho (356).

La personalidad así entendida, como sinónimo de capacidad jurídica, es un concepto de validez general para todas las ramas del ordenamiento jurídico. Aceptado que el concepto técnico de persona no tiene una base sociológica (significado originario de la persona), sino una base normativa (reconocimiento de la personalidad por el Derecho), ca

(356).- Esta es, en sustancia, la teoría normativa, a la que se adhieren con unos o otros matices los más prestigiosos tributaristas: E. Antonini (*Profili soggettivi... cit.*); Giardina (*La capacità giuridica... cit.*); M. Cortés Domínguez (*Una contribución... cit.*); F. Sáinz de Bujanda (*La capacidad*

rece de sentido relativizar la categoría de persona, pretendiendo que, en algunos campos, el tributario por ejemplo, pueda extenderse o desconocerse la personalidad jurídica (357).

- c) La crisis del "hermetismo" de la personalidad jurídica: el renacer de las concepciones realistas; el carácter instrumental de la personalidad jurídica.

Aunque la personalidad jurídica es un producto del orden jurídico, una forma jurídica, no es una ficción o una invención de la Ley, ni siquiera un simple "procedimiento técnico", como decía Ihering. La función del Derecho en esta materia, como en cualquier otra, no es sino normativa: a coger una idea ya elaborada en la vida social. La tesis que mantenemos puede, pues, ser calificada de "realista".

jurídica tributaria...cit.)

- (357).- Esta es la tesis básica expresada por E. Antonini, *La soggettività tributaria*, Morano, Nápoles, 1965. En un breve escrito posterior, confirma que "la legislación de la reforma no ha querido asumir una subjetividad tributaria autónoma respecto de la subjetividad del Derecho común... Ha sido esta una ocasión para rebatir, con la irrefutable elocuencia de argumentación que la teoría normativa de la persona jurídica consiente, que esta noción pueda ser redefinible por el ordenamiento sectorial o que tal

Asistimos hoy a una crisis de las ideas abstrac--
tas y a un renacer de las concepciones "realistas" (358) so
bre la personalidad jurídica. Si desde un punto de vista
formal nada se opone a que la personalidad, como emanación
del orden jurídico, pueda ser concedida a entes no humanos,
de otra parte no es de olvidar que el Derecho existe como
ordenamiento de las relaciones entre los hombres ("Hominum
causa constitutum est"), y, por consiguiente, la personali-
jurídica -como dijera ya Ferrara (359)- sólo puede ser atri-
buída a los hombres o como instrumento para la realización
de intereses humanos. La concesión de personalidad jurídica
a entes ideales no es más que una forma para proteger y pro
mover intereses de los hombres, un aparato técnico para rea-
lizar de modo simple y duradero intereses colectivos de la
Sociedad.

Sólo el hombre es "originaria y constitutivamente

ordenamiento pueda dar una definición autónoma y re
lativa de la misma". Esta "esclusività all'ordinamen-
to generale" de la categoría de persona deriva de la
"absoluta indipendenza de la misma de todo dato pre
normativo". (Personalità giuridica e imposta sulle
persone giuridiche, Riv.Dtto,Fin.Sc.Fin., 1978, núm
3, págs. 381 y ss.; en especial 394).

(358).- F. de Castro, La persona jurídica cit., págs 38 y ss.
La misma tendencia realista es puesta de relieve por
C. Lavagna, Teoria del soggetti e Diritto tributario
Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1961 (núm. 1) págs. 10 y ss.

(359).- F. Ferrara, Trattato, I, págs. 443-444

persona; más aún: es, en rigor, la persona" (360). Como afirma R. David, quizás con cierta exageración, en las personas morales "son sus miembros, personas físicas, lo que el Derecho debe tener en cuenta en todo caso (à tous les égards) cuando se trata de elaborar o aplicar normas... La personalidad moral, técnica imaginada para favorecer la realización de ciertos intereses colectivos, no tiene nada que ver y no se ha de invocar en los casos en que recurrir a ella no sea de utilidad para el interés colectivo. En estos casos conviene prescindir de la pretendida personalidad moral y tomar en consideración tan solo el interés de los individuos agrupados en la persona" (361).

Muy gráficamente, afirma Carnelutti, que si por una parte las personas físicas también son jurídicas, pues la capacidad jurídica la atribuye siempre el Derecho, por otra parte "como las llamadas personas jurídicas están sólo compuestas de seres humanos, también ellas son persons físicas" (362). Hay, pues, que "considerar en forma realista a las personas jurídicas, esto es, como grupos de hombres". Para evitar equívocos y "si se atiende a la exactitud, sería

(360).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria... cit., en Hacienda y Derecho, vol. V, pág. 411.

(361).- René David, La personnalité morale et ses limites, cit., págs. 14 y 25.

(362).- Fr. Carnelutti, Teoria General de Derecho, traducción de Carlos G. Posada, ed. R.D.P., Madrid, 1941, pág. 148.

mejor hablar de personas simples o singulares y de personas complejas". En todo caso la teoría de las personas jurídicas "debe encaminarse hacia el estudio de las combinaciones entre las personas simples en el grupo, de cuya variedad emergen los diversos tipos" (363). En esta corriente de pensamiento, que claramente abandona el "prejuicio antropológico" en virtud del cual la dogmática del siglo XIX constituye la persona jurídica sobre las mismas bases que la física, se incluyen las tesis de Serick (364) y Ascarelli (365), a las que más adelante nos referiremos.

En definitiva, el concepto de persona jurídica sigue siendo un concepto válido, pero, como tantos otros en la ciencia jurídica, con un significado puramente instrumental. Formas y nombre están al servicio de una finalidad: potenciar una realidad social. El concepto de persona jurídica no está en crisis. "En verdad, lo que ha hecho crisis,

(363).- Fr. Carnelutti, op. cit., págs. 147-149.

(364).- Rolf Serick, *Rechtsform und Realität juristischer Personen*, Berlín, 1955 (traducción de Puig Brutau, Barcelona, 1958).

(365).- Tullio Ascarelli, *Considerazioni in tema di società e di personalità giuridiche*, Riv. Dir. Comm., 1954. I, págs. 245 y ss. (reproduc. en *Saggi di Diritto commerciale*, Milán, 1955, págs. 128 y ss.); Idem *Personalità giuridica e problemi delle società*, Riv. delle Società, 1957, págs. 981 y ss. (reproduc. en *Problemi giuridici*, I, 1959, págs. 233 y ss.).

mostrando su inexatitud y su peligrosidad, ha sido una concepción de la persona jurídica, la de su intangible hermetismo y la de su suficiencia formal" (366).

(366).- F. de Castro, La persona jurídica, cit , pág. 272.

3. La pretendida extensión de la personalidad en el Derecho Tributario.

De las ideas expuestas en el epígrafe anterior se deduce claramente que la personalidad jurídica en sentido técnico (aptitud para ser sujeto activo o pasivo de relaciones jurídicas) es un concepto unitario, válido para todas las ramas del ordenamiento jurídico. Sin embargo, el artículo 33 de la Ley General Tributaria dispone textualmente que tendrán la consideración de sujeto pasivo, en las leyes tributarias en que así se establezca, las herencias yacentes, comunidades de bienes y demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición. De este precepto parece deducirse, y así lo ha entendido un sector doctrinal, una extensión del concepto de persona jurídica en el ámbito tributario.

El estudio de esta pretendida extensión de la capacidad jurídica tributaria interesa a los fines de nuestro trabajo, en la medida en que la transparencia impropia se presenta como alternativa a la posibilidad que recoge el artículo 33 (y que, como veremos, quizás hubiera sido preferible). Además, en ciertos supuestos especiales (agrupaciones y uniones temporales de empresas) se permite optar por la transparencia a entidades sin personalidad jurídica, de forma que, si no optan, tendrán la consideración de sujetos pasivos. El legislador de la reforma, que quería evitar esa pretendida extensión de la personalidad que el artículo 33

supone, no ha podido ser fiel a sus propósitos. La dirección que parecía indicar el artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ha sido rectificada, primero tácitamente en el artículo 19,2.b) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y ya expresamente en los artículos 6 y 10 de la Ley sobre el Régimen Fiscal de Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas de 26 de Mayo de 1982.

En la exposición de esta problemática nos referiremos en primer lugar (A) a las distintas posturas mantenidas por la doctrina, y a continuación (B) ofrecemos nuestro propio punto de vista, analizando críticamente los diversos preceptos que se refieren a la posición de las entidades sin personalidad como sujetos pasivos.

A.- Planteamiento doctrinal

La contradicción entre el concepto de capacidad jurídica y la atribución por los textos positivos de la condición de sujetos pasivos a entidades no dotadas de personalidad ha preocupado a la doctrina más autorizada (367),

(367).- Una completa y rigurosa exposición de las doctrinas elaboradas en torno al tema, por el orden de su aparición en el tiempo, lo que permite seguir la conca

lo que ha dado lugar a las más variadas construcciones. A continuación expondremos las líneas fundamentales de las diversas tesis esgrimidas, agrupándolas por afinidades conceptuales.

En un primer momento, la polémica se centra en las relaciones entre las categorías civiles y la subjetividad tributaria (368). La tesis que podríamos denominar clásica, o tradicional, afirma la existencia de una capacidad tributaria especial, distinta de la capacidad general o de Derecho común. Muy gráficamente afirma Giannini que "la capacidad jurídica tributaria no coincide con la capacidad del Derecho privado, o de otras ramas del Derecho", pues "mientras todas las personas físicas y colectivas... que sean jurídicamente capaces conforme al Derecho privado son, sin más, capaces para el Derecho tributario, éste último, en cambio, atribuye la capacidad para ser sujetos pasivos del impuesto a uniones de personas o conjuntos de bienes carentes de capacidad jurídica" (369). De modo similar A. Hensel

tenación temporal de las ideas, puede verse en F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria en los entes colectivos no dotados de personalidad, en Hacienda y Derecho, vol.V, Madrid, 1967, págs. 319 y ss.

(368).- Recientemente, vuelve sobre el tema A. Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977 (núm. 3), págs. 419 a 438.

(369).- Giannini, Instituciones de Derecho tributario, Ed.

entiende la "capacidad jurídica de Derecho tributario no coincide con la misma figura del Derecho civil..." pues "la esfera de las figuras económicas consideradas por la Ley tributaria deudores del impuesto (Steuerschuldner), es más amplia que la de las personas dotadas de capacidad jurídica según el Derecho civil o público" (370).

En el fondo de esta postura, late un propósito de defensa de la justicia tributaria, pues aspira a impedir que una construcción excesivamente rígida de la personalidad permita que ciertas organizaciones, portadoras de una capacidad económica autónoma (diferente de la de cada uno de sus componentes), queden excluidas de la obligación de tributar, por carecer de capacidad jurídica. Frente a esta tesis, los partidarios de la unicidad de los conceptos de persona y capacidad en todo el ordenamiento, tratan de servir a la seguridad jurídica con una construcción doctrinal de perfiles claros y rigurosos, inspirándose en el dogma de que toda titularidad de relaciones jurídicas ha de atribuirse a una persona, física o jurídica.

Entre ambas posturas extremas, hay una gran variedad de opiniones intermedias que tratan de conciliar los

Der. Fin., Madrid, 1957, pág. 97.

(370).- Albert Hensel, Steuerrecht, 3ª ed., 1933, pág. 65 (traducción al italiano de Dino Jarach, Diritto tributario, Milán, 1956, págs. 85-86).

conceptos unitarios de persona y capacidad con la atribución de la cualidad de sujetos pasivos del tributo a ciertas entidades carentes de personalidad. Para ello se procura distinguir entre persona y sujeto de derecho, proporcionando elementos muy valiosos para enfocar adecuadamente el problema.

a) La tesis clásica: la afirmación de una capacidad tributaria especial.

Un núcleo importante de autores (371), sostiene la tesis de la existencia de una personalidad y de una capacidad jurídica tributaria distintas de las de Derecho privado. Esta opinión, aparte de proporcionar un argumento grato

(371).- Propugnan la tesis de que la capacidad jurídica de Derecho común no coincide con la capacidad tributaria, C. Arena, *Corso di scienze delle fin. e Dir. Fin.*, Nápoles, 1940, pág. 471; Giannini, *Instituciones de Derecho tributario*, cit., págs. 97 y ss.; Giusanni, *La capacità giuridica tributaria dei consorzi*, *Riv. Dtto.Fin.Sc.Fin.*, 1939 (núm. 3), parte II, págs. 194 y ss.; G. Ingrosso, *Instituzioni di Diritto finanziario*, Nápoles, 1937, vol. II, pág. 17; M. Pugliese, *Instituzioni di Diritto finanziario*, Pádua, 1937, págs. 45 y ss.; G. Tesoro, *Principii di Diritto tributario*, Bari, 1938, págs. 110 y 111; E. Vanoni, *Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel Diritto tributario*, *Riv.Dtto.Fin.Sc. Fin.*, 1941, II, págs. 1 y ss.; A. Hensel, *Diritto tributario cit.*, págs. 85 y ss.; etc.

para defender la autonomía del Derecho tributario (372), sue le conectarse con la consideración de los sujetos pasivos no personificados como "entidades de hecho", cuyo substrato económico se reputa que es útil someter al tributo. Esta doctrina se mantiene hasta 1940, en que sufre una "dura y razonable crítica" (373) por parte de L.V. Berliri, a la que más adelante nos referiremos. Frente a los argumentos en contra se aduce que la extensión de la capacidad jurídica a conjuntos de bienes o a asociaciones de personas no es más que un expediente técnico para referir a éstos determinadas relaciones jurídicas de forma unitaria. Por lo demás, la experiencia legislativa "demuestra como el legislador ha sentido la necesidad de prever supuestos de hecho tributarios más allá de los casos en los que el Derecho civil ha regulado hipótesis de relevancia subjetiva de ciertos hechos". De ahí la "discrepancia, más o menos sensible, entre los sujetos pasivos del Derecho tributario y los sujetos del Dere-

(372).- Recuerda A. Micheli que la llamada subjetividad tributaria es tradicionalmente un argumento grato a los sostenedores de la autonomía del Derecho tributario. Además, "las reglas de organización del Derecho tributario siguen una lógica propia en vista de las finalidades tributarias, pudiendo de este modo diverger de las otras reglas del Derecho civil" (Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977 (núm. 3), pág.438)

(373).- Calificativos empleados por M. Cortés Domínguez, Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, pág 94.

cho civil, entendidos como centros de imputación de determinados efectos jurídicos" (374).

Una variante de esta tesis, mantiene la unidad del concepto lógico de persona jurídica, pues "si personalidad jurídica significa capacidad, en abstracto, de ser titular de relaciones en modo autónomo, es indudable que no existen diversos modos de ser titular de relaciones jurídicas ...", pero, en cambio, "las exigencias concretas de cada rama del ordenamiento jurídico llevan a ampliar o restringir (incluso a anular), la esfera de aplicación de la personalidad respecto a alguna relación o grupo de relaciones", por lo que "la personalidad no se actúa de modo unívoco en los diversos campos del Derecho", sin que esto incida sobre la categoría abstracta de la persona jurídica (375). En definitiva, el concepto abstracto de la personalidad (unívoco), es diverso de la concreta actuación (variable), respecto a las particulares relaciones jurídicas: no toda persona es capaz de toda relación jurídica.

Esta tesis adquiere firmeza, según sus defensores, con el reconocimiento por el Derecho positivo de sujetos no personificados, lo que priva de actualidad a la polémica so

(374).- A. Micheli, op. cit., pág. 420.

(375).- Vanoni, *Capacità giuridica tributaria o concorso di debitori d'imposta?*, Riv.It.Dtto.Fin., 1940, I, págs. 428 y ss.

bre una capacidad tributaria distinta de la del Derecho común (376).

Posturas análogas ha mantenido la doctrina española, incluso con anterioridad a la aparición de la Ley General Tributaria. "El Derecho privado -se decía- regula la capacidad jurídica, pero no siempre el Derecho tributario está de acuerdo con aquél. En principio, sólo pueden ser sujetos de una relación impositiva aquellos a quienes el Derecho tributario reconoce como jurídicamente capaces. Pero a veces, por la necesidad de evitar situaciones creadas para evadir los impuestos, el Derecho tributario amplía el concepto de capacidad y crea sujetos pasivos del impuesto, atribuyendo personalidad a uniones de empresas o conjuntos de bienes carentes de capacidad jurídica según el Derecho privado" (377).

Esta línea de pensamiento se mantiene para explicar el artículo 33 de la Ley General Tributaria, afirmándose que la Ley fiscal atribuye "expresamente" personalidad

(376).- El art. 8º del texto único de los impuestos directos de 29 de enero de 1958, en Italia, afirma que "son también sujetos pasivos las otras (además de las personas) organizaciones de personas o de bienes desprovistos de personalidad jurídica y no pertenecientes a sujetos que sean susceptibles de imposición con arreglo a balance, respecto a los cuales el presupuesto de hecho del impuesto se realiza de un modo unitario y autónomo". Cfr.A.D.Giannini, Instituciones, cit., 9ª ed., 1965.

(377).- Luis Coronel de Palma, Relaciones entre el Derecho

jurídica a favor de entidades que carecen de ella en Derecho común y mercantil (378). Para Amorós Rica, "nuestra disciplina demuestra que también ella construye y concibe conceptos propios. Por tanto, cuando el artículo 33 al referirse a esta clase de situaciones... dice que carecen de personalidad jurídica, se refiere a la propia del Derecho privado, porque ante las propias normas del Derecho tributario es indudable que la tienen"(379).

Albiñana, profundizando en las posibilidades de explicación del mencionado artículo 33, distingue, siguiendo a Cossío, personalidad interna, sin efectos frente al exterior, otorgable por el Derecho público, y personalidad externa, sólo otorgable por el Derecho privado. Las entidades sin personalidad serían un supuesto de personalidad interna (pero no externa) (380). De este modo, sostiene que la capacidad jurídica tiene un significado distinto en el Derecho privado y en el Derecho tributario. "Lo mismo que la personalidad jurídica en el Derecho privado cumple unos fines ciertamente instrumentales requeridos por la naturaleza y por las

tributario y el Derecho privado, VI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed.Der.Fin., Madrid, 1958, pág. 132.

(378).- Muñoz del Castillo, Las sociedades en el Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales, I.E.F., Madrid, 1975, pág. 67.

(379).- N. Amorós Rica, Ley General Tributaria, Ed.Der.Fin., Madrid, 1967, pág. 488.

(380).- C. Albiñana García-Quintana, Prólogo a la obra de J.

vicisitudes de las relaciones inter-particulares, también el Derecho tributario puede asignar personalidad tributaria a aquellos entes -por llamarlos de algún modo- que constituyen una unidad económica y que, por tanto, son portadores de una capacidad económica o contributiva. El caso que examinamos acaso sea uno de los más representativos en orden a la existencia de realidades económicas con una doble significación: para el Derecho privado y para el Derecho tributario. Sin embargo, a tales entes se atribuyó -erróneamente- la consideración de sujetos pasivos, cuando es más propio asignarles la categoría de contribuyentes (susceptibles de imposición, afirma la Ley). Tal vez pensó el legislador que en los aludidos supuestos siempre es sujeto pasivo el contribuyente. Asimismo, pudo estimarse que las leyes de cada tributo ya determinarían si los referidos entes eran o no contribuyentes para el mismo. Ahora bien, aunque la Ley General Tributaria les asigne la condición de sujeto pasivo no obtienen... capacidad de obrar, pues en esta materia habrá de estarse a lo dispuesto en el Derecho privado..." (381).

Soto Guinda, *Tributación de las Sociedades en España*, Guadiana de Publicaciones, 2ª ed., Madrid, 1976 págs. 36 y ss.

(381).- C. Albiñana García-Quintana, *El Derecho privado en el ordenamiento tributario español*, prólogo al libro de M.A. Llamas Labella, *Ensayos sobre Jurisprudencia tributaria*, I.E.F., Madrid, 1973, pág. XXXI.

Más recientemente, H. Salvador Bullón, con ocasión del estudio de la transparencia de sociedades, afirma que "la personalidad jurídica no es necesaria para tener la fiscal... pues los entes enumerados por ese artículo 33, aún carentes de la primera -lo dice expresamente el precepto-, tienen la segunda: tendrán la consideración de sujetos pasivos, o son susceptibles de imposición" (382).

b) La tesis de la unicidad del concepto de capacidad jurídica.

Los fundamentos teóricos de la tesis que afirmaba una capacidad tributaria especial, mantenida casi unánimemente por los autores de más prestigio hasta 1940, fueron contundentemente criticados en esa fecha por Luigi Vittorio Berliri (383), afirmando que:

- La unidad del ordenamiento jurídico hace imponible la existencia de una capacidad tributaria especial, distinta de la capacidad jurídica de Derecho privado. En efec

(382).- H.Salvador Bullón, La transparencia de sociedades. Estudio jurídico y fiscal, Cirde, Madrid, 1981, pág 92.

(383).- Note alla Decisione della Commissione centrale per le imposte dirette (22 de Novembre, 1939), n. 19.741 en "Giurisprudenza delle imposte dirette", 1940, págs 495 y ss.

to, la teoría normativa de la persona jurídica, estima que esta noción no es "redefinible" por un ordenamiento sectorial (por ejemplo, el tributario), ni tal ordenamiento puede dar de ella una definición autónoma o relativa (384).

- La capacidad de Derecho tributario supone una capacidad de Derecho privado, pues el contenido básico de la obligación tributaria consiste en "transferir al Erario una determinada suma de dinero" y "es evidente que el deber de pagar el impuesto presupone, lógica y necesariamente, el reconocimiento de la posibilidad de poseer y transferir sumas de dinero, es decir, de la capacidad jurídica de Derecho privado " (385). En otro caso nos encontraríamos an

(384).- En este sentido recientemente Euclide Antonini, para quien "tal exclusividad (del concepto de persona) al ordenamiento general viene determinada por la absoluta independencia de la antedicha categoría respecto de todo dato prenормativo" (*Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche*, Riv.Dtto.Fin Sc.Fin., 1978 (núm. 3), pág. 394. Según L. V. Berliri, si una ley tributaria contiene normas que reconozcan "ex novo" a una categoría de sujetos capacidad de Derecho tributario, les está reconociendo al mismo tiempo capacidad de Derecho privado, dada la unidad del ordenamiento jurídico y la imposibilidad de cumplir una obligación de dar una suma de dinero por quien carece de capacidad patrimonial (L. V. Berliri, loc. cit.).

(385).- Antonio Berliri, en esta misma línea, pone de manifiesto la poca utilidad de la construcción que podríamos reputar clásica, pues una persona desprovista de capacidad de Derecho privado (por tanto, de ca

te una declaración meramente formularia de la Ley, y la tarea del intérprete consistiría en poner de manifiesto qué personas están verdaderamente obligadas al pago, a quién se refiere realmente el legislador cuando emplea esas fórmulas que, interpretadas literalmente, carecen de sentido. Así, para L. V. Berliri el problema que la doctrina tributaria corriente considera ser el de la capacidad jurídica tributaria es realmente otro distinto: el problema del concurso de varios deudores en una misma relación jurídica impositiva.

Esta tesis, como la anterior, también encuentra apoyos en el Derecho positivo (386). Pero, aunque la conclu-

pacidad patrimonial) no podría ser sujeto nunca de una obligación de pagar el impuesto, y estaría circunscrita a obligaciones de hacer que prescindieran de cualquier propiedad o posesión (cfr. A. Berliri, *Principi di Diritto tributario*, Giuffrè, Milán, 1952, vol. I, págs. 180 y ss.). Por tanto, no sólo por razones técnicas, sino también por razones prácticas, conviene rechazar la tesis de una capacidad tributaria especial.

- (386).- Euclide Antonini, en un breve artículo titulado "Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche", en *Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin.*, 1978 (núm. 3), págs. 381 a 395, viene a sostener que la legislación de la "reforma" (D.P.R. de 29 -IX- 1973) no ha querido asumir una "subjetividad tributaria" autónoma respecto a la "subjetividad de Derecho común", sino más simplemente ha querido declarar aplicables las disposiciones sobre las personas jurídicas a sujetos que no son tales; L.V. Berliri, *Note alla decisione* 22 Nov. 1939, cit., analiza algunas disposiciones italianas

sión de que la capacidad tributaria no es algo distinto a la capacidad jurídica en general y, por tanto, no existe con independencia de la capacidad de Derecho privado, es una conclusión importante, que ha de ser tomada en cuenta, sin embargo, no resuelve el problema. En efecto, rechazar la construcción de una capacidad tributaria especial, cuando las leyes siguen sometiendo a impuesto a entes desprovistos de personalidad jurídica, supondría llegar a una solución "poco afortunada: los tributaristas no tendrían más remedio que confesar que la equivocada era la Ley..." (387). Hay que dar un paso más y proponer nuevos enfoques de la subjetividad tributaria, pues los textos han de tener algún sentido, aunque no sea el que deriva de la literalidad de las "verba legis". Ello nos lleva a referirnos a construcciones doctrinales intermedias, principalmente a las que proponen la distinción entre sujetos y personas.

sobre impuestos directos para demostrar que ninguna de ellas implica necesariamente la atribución de una personalidad jurídica a entes que carecen de ella en el marco del Derecho privado. En cambio, G. A. Micheli (Soggettività tributaria e categorie civilistiche, cit., en especial págs. 42o y ss.), tras examinar los impuestos directos e indirectos, concluye que el Derecho tributario prescinde "no sólo de la personalidad jurídica, sino incluso también de la autonomía patrimonial, retenida como suficiente en el Derecho privado" (ibidem, pág. 434).

(387).- Vid. M. Cortés Domínguez, Una contribución al estudio de la capacidad jurídica, en Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, pág. 97.

c) Posturas intermedias: nuevos enfoques de la
subjetividad tributaria.

La crisis de la teoría que afirmaba la existencia de una capacidad tributaria especial, unida a la insuficiencia de la identificación entre persona y capacidad para explicar, por sí misma, la presencia de sujetos no personificados en algunos textos positivos, hace que la doctrina proponga nuevas soluciones. De ellas, algunas no son más que una defensa encubierta de la tesis clásica. Otras, en cambio, ofrecen valiosas aportaciones que han de ser tenidas en cuenta. Por último, ciertos sectores se ven abocados a posiciones escépticas, y proponen al abandono del concepto mismo de persona jurídica. Conviene, pues, hacer una breve exposición crítica de los nuevos enfoques de la subjetividad tributaria en relación con las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

a') La tesis de una capacidad "subjetiva" limitada.- La publicación del Texto único italiano de las leyes sobre impuestos directos (29 de Enero de 1958) (388), hace que A. Berliri replantee su tesis originaria, que negaba la admisibilidad de una capacidad jurídica limi-

(388).- Cfr. L. Martín Retortillo, El Texto único italiano de los Impuestos directos, Rev. Adm. Púb., 1959, núm. 30, págs. 309 y ss.

tada. En efecto, esta norma admite expresamente que, junto a las personas, sean sujetos pasivos "otras organizaciones de personas o de bienes desprovistos de personalidad jurídica... respecto a las cuales el presupuesto de hecho del impuesto se realiza de un modo unitario" (389). En vista de esta evolución del ordenamiento positivo italiano, A. Berliri admite la posibilidad de que un ente de hecho, desprovisto de personalidad jurídica, pueda ser sujeto de la relación jurídica tributaria, siempre que el presupuesto de hecho se realice respecto a dicho ente de forma unitaria y autónoma (390).

Para conciliar esta postura con la tesis mantenida en sus "Principi" distingue entre capacidad jurídica subjetiva y objetiva. Planteando el problema en términos de capacidad jurídica objetiva, rechaza que pueda hablarse de capacidad limitada al ámbito tributario (esto es, por el "objeto"). En cambio, planteando el tema en términos de capacidad jurídica subjetiva cree posible distinguir entre personalidad jurídica (aptitud para ser titular de "cualquier" relación jurídica, salvo eventuales exclusiones expresamente establecidas por la ley) y capacidad jurídica (aptitud para ser titular incluso de "una" relación jurídica). La so

(389).- Texto único de los Impuestos directos, art. 8, párrafo 1º.

(390).- Vid. A. Berliri, *Il testo unico delle Imposte dirette*, Giuffrè, Milán, 1960.

lución al problema deriva así de la Teoría General del Derecho y supone que un ente sin personalidad puede tener capacidad jurídica limitada.

Nosotros hemos de rechazar esta tesis por las siguientes razones:

- Porque personalidad y capacidad jurídica son sinónimos, como ya hemos visto . Admitimos que persona (el ente) y capacidad (cualidad de la persona y sólo de la persona) no son conceptos idénticos, pero son correlativos, de tal manera que uno presupone al otro: la personalidad o capacidad jurídica es un atributo de la persona (391).

- Porque la capacidad es un concepto genérico y unitario y, por ello , no cabe hablar de una capacidad jurídica limitada ni objetiva ni subjetivamente (392).

(391).- En este sentido A.D. Giannini, Institutioni..., cit 9ª ed., 1965, revisada por V.M. Romanelli Grimaldi, quien critica la tesis de Berliri. Aunque luego, reafirma la tesis clásica.

(392).- La regulación de la capacidad es única para personas físicas y jurídicas (como se deduce de la rúbrica del tít. 2º del Libro I del Código Civil y de la L.H., art. 2, núm. 6º). No hay base positiva suficiente para sostener la tesis de una capacidad limitada de las personas jurídicas; y respecto a entidades no personificadas no cabe siquiera hablar de capacidad. Ello no obsta para que la ley imponga restricciones (expresamente o derivadas de la naturaleza

- Porque esta tesis es contradictoria, al afirmar en términos subjetivos lo que se critica en términos objetivos. En efecto, afirmar que, desde el punto de vista subjetivo, es posible que entes sin personalidad tengan capacidad jurídica, hace necesario configurar la capacidad como aptitud para ser titular "sólo" de ciertas relaciones jurídicas; y para delimitar esas relaciones jurídicas hay que acudir a criterios objetivos (ej. afirmar que un ente sin personalidad puede ser sujeto de relaciones "tributarias"). Ello supone, en definitiva, admitir la tesis clásica de una capacidad tributaria especial, que tan acertadamente se critica al plantear el problema en términos de capacidad jurídica objetiva.

b') Sujetos típicos y atípicos.

Carlo Lavagna, dentro de sus numerosos escritos en torno al problema de la subjetividad jurídica, explica las entidades no dotadas de personalidad distinguiendo (393):

- Sujetos típicos, dentro de los que se incluyen

za de cada relación jurídica) a ciertas personas.

(393).- Teoria dei soggetti e Diritto tributario, Riv.Dtto. Fin.Sc.Fin., 1961, (núm. 1), págs. 3 y ss.

las personas físicas y jurídicas y, además, otros entes que puedan operar en todos los campos del Derecho. Todo sujeto típico puede ser, en principio, sujeto de una relación jurídica tributaria, sea o no persona.

- Sujetos atípicos o especiales, categoría que se reserva para figuras creadas únicamente a efectos de un particular sistema normativo (verbigracia, el tributario). Los entes a que se refiere el artículo 8 del Texto único italiano de los Impuestos directos son en su mayoría sujetos típicos, siendo sólo discutible si ciertas "organizaciones de bienes" podrían constituir sujetos especiales a efectos tributarios o representan únicamente meras delimitaciones del presupuesto de hecho.

Más recientemente, Gian Antonio Micheli insiste en la tesis de una subjetividad tributaria especial o atípica. Recuerda Micheli que "la llamada subjetividad tributaria es tradicionalmente un argumento grato a los sostenedores de la autonomía del Derecho tributario". La experiencia legislativa, por lo demás, "demuestra como el legislador ha sentido la necesidad de prever sujetos tributarios más allá de los casos en que el Derecho civil ha regulado hipótesis de relevancia subjetiva de ciertos hechos. De aquí una diferencia, y a veces una discrepancia más o menos sensible, entre los sujetos pasivos del Derecho tributario y los sujetos del Derecho civil, entendidos como centros de imputación de determinados efectos jurídicos". Un primer elemento a destacar, prosigue el citado autor, es precisamente que "los su-

jetos de Derecho tributario son considerados por la Ley sólo o preferentemente como sujetos obligados a comportamientos debidos (deudas y obligaciones)... al contrario, los sujetos de Derecho civil vienen considerados en su unidad y complejidad de derechos, de poderes, de sujecciones y de deberes. Esto se explica por "la función estrictamente instrumental de los supuestos de hecho subjetivos en el ordenamiento tributario, que mira a gravar con la imposición el mayor número de sujetos y el mayor número de situaciones de hecho ... Esta preocupación induce al legislador a no sentirse ligado exclusivamente por las normas comunes, sino a buscar soluciones diversas" (394).

Desde un punto de vista crítico, cabe objetar que esta tesis es difícilmente conciliable con la noción de capacidad como sinónimo de personalidad. La categoría de los sujetos especiales supondría, dadas las premisas de que partimos, reconocer una capacidad específica a efectos tributarios. En cambio, hay que destacar que los sujetos típicos se construyen como categoría más amplia que la de persona (sin duda para incluir las sociedades de personas) lo que ofrece nuevos cauces para enfocar el problema.

(394).- G. A. Micheli, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977 (núm. 3), págs. 419 a 438.

c') Distintos grados de personalidad.

La atribución de la cualidad de sujetos pasivos a entes de muy diversa naturaleza, entre ellos a algunos que el Derecho privado no consideraba jurídicamente capaces, ha llevado a un sector de la doctrina a distinguir distintos grados de personificación. "Esta realidad contradictoria (ej. ciertas formas comunitarias, en que a efectos de administración rige el principio de mayoría no se consideran personas y, en cambio, la personalidad se concede a la sociedad de dos socios, cuyos estatutos exigen para cualquier actuación el acuerdo unánime...) ha llevado a los autores a pensar que entre los grupos desprovistos de personalidad y aquellos otros que la poseen plenamente deben establecerse una serie de gradaciones intermedias, y así la doctrina viene hablando de sociedades sin capacidad jurídica, de personas parciales, de medio personas, de personas relativas, de individualidades de pequeña personalidad, etc..." (395).

Estas aportaciones doctrinales ya las hemos examinado anteriormente, centrándonos en la distinción entre personalidad jurídica perfecta y personalidad imperfecta propuesta por F. de Castro. Ya allí señalábamos los peligros de esta construcción y analizábamos su alcance: hace rela--

(395).- A. de Cossío, Hacia un nuevo concepto de la persona jurídica, Anuario de Derecho civil, 1954, págs. 644 y 645.

ción al régimen jurídico de las diferentes personas jurídicas, según el grado de independencia de los socios que el legislador les conceda. En sentido técnico, en cambio, la personalidad (sinónimo de capacidad jurídica) es un concepto unitario que no admite grados. Se es o no se es persona.

Es decir, que esta distinción entre los diferentes grados de personificación alude a las distintas clases de personas (cada una con un régimen jurídico, de actuación y responsabilidad, diferente) desde el punto de vista de su configuración positiva (variable) y no desde el punto de vista de su significado técnico-jurídico (unitario). Desde este punto de vista, que es desde el que ahora se plantea el problema, no cabe hablar de personalidad de segundo grado. En las entidades y organizaciones del tipo de las mencionadas en el artículo 33 de la Ley general Tributaria, "no puede hablarse siquiera de una personalidad atenuada o reducida, pues en ellos la personalidad falta absolutamente" (396).

d') Como consecuencia de la imposibilidad de resolver toda la problemática de la subjetividad jurídica basándose exclusivamente en la dicotomía tradicional (perso-

(396).- Santoro Passarelli, Doctrinas generales del Derecho civil, Rev. Der.Priv., Madrid, 1964, pág. 36.

nas físicas y morales), y de la generalización del término de persona para explicar todas las modalidades subjetivas, se han extendido posturas escépticas, dominantes hoy en la doctrina americana, que tienden a abandonar, como inútil y productor de confusiones, el mismo concepto de persona jurídica (397).

Baste, para rebatir estas tesis, recordar que el concepto de persona es una categoría admitida por el Derecho positivo, y útil, siempre que se maneje de un modo unívoco y claro. Lo que ha hecho crisis no es, como ya dijimos, el concepto de persona, sino una particular concepción de la personalidad: la de su intangible hermetismo y su suficiencia formal.

e') Doble acepción del término "sujeto pasivo".

Ya Carlo Lavagna (398) puso de manifiesto la nece-

(397).- Ya mantenían posiciones escépticas Brinz, Ihering, Duguit, Planiol, etc. Son dominantes en la literatura americana. Cfr. Nekam, *The personality conception of the legal entity*, 1938, págs. 93 y ss.; Ballantine, *Cases and materials on the Law of Corporations*, 1939, pág. 83; Friedmann, *Legal Theory*, 1947, pág. 371 y ss. Vid también, R. David, *La personnalité morale et ses limites*, cit., págs. 7 y ss.

(398).- C. Lavagna, *Teoria dei soggetti e Diritto tributario*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1961 (núm. 1), págs. 3 y ss.,

sidad de distinguir entre normas y fórmulas legales. El legislador no usa siempre la terminología técnica y por ello cabría preguntarse si, cuando atribuye la cualidad de sujetos pasivos a determinadas entidades carentes de personalidad, pretende que queden obligadas al cumplimiento de las prestaciones tributarias, o sencillamente se limita a unir ciertos efectos, verbigracia el nacimiento de la relación jurídica tributaria, a la realización del hecho imponible por esas entidades.

En esta línea, el profesor Cortés Domínguez proporciona muy valiosas aportaciones (399). Como se deduce del artículo 30 de la Ley General Tributaria, sujetos pasivos en sentido técnico (o sea, obligados a cumplir las prestaciones tributarias), sólo pueden serlo las personas, físicas o jurídicas (400). Pero el término de "sujeto pasivo" es usado en el artículo 33 del citado cuerpo legal para referirse a una realidad conceptual totalmente distinta; en este artículo, sujeto pasivo significa "elemento personal, configurador del presupuesto de hecho", y los verdaderos "obligados" serán las personas que componen los entes sin capacidad ju-

donde se alude al sujeto pasivo como elemento configurador del hecho imponible.

(399).- M. Cortés Domínguez, Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, en Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, págs. 87 y ss.

(400).- M. Cortés Domínguez, loc. cit., pág. 109.

rídica a que dicho artículo se refiere (401). En sentido si milar, más recientemente, G. A. Micheli (402), aunque incurre en el error de configurar la subjetividad tributaria co mo especial frente a la del Derecho común.

Esta concepción del profesor Cortés Domínguez tie ne el mérito de subrayar que la capacidad es un atributo de la persona, y sólo ésta puede ser sujeto pasivo en el senti do técnico en que nosotros venimos usando esta expresión. Así, cuando el legislador establece que se "considera" suje to pasivo a la comunidad de bienes, los verdaderos obligados serán los comuneros (personas). El ente (comunidad) no asume

(401).- M. Cortés Domínguez, loc. cit., págs. 112 y 113, donde se citan argumentos a favor y en contra de la tesis sostenida por el autor.

(402).- "La peculiaridad de la subjetividad tributaria se manifiesta más bien en las diferentes configuraciones de los sujetos, que se pueden presentar conside rados como:

- Centro de imputación de la obligación de pagar el tributo, y no de cumplir las otras prestaciones (como presentar la declaración, llevar la contabili dad, etc...).
- Sujeto pasivo sólo de algunos deberes formales como el de la declaración, etc...
- Elemento del presupuesto de hecho del impuesto mientras la responsabilidad del pago grava a otros sujetos...
- Como sujeto compuesto (marido y mujer), etc..

Por consiguiente, se puede hablar de una subjetivi dad tributaria para compendiar una serie de características que distinguen la subjetividad de Derecho

la titularidad de la relación jurídica. En la comunidad hay, necesariamente, varios sujetos en sentido técnico (403), in dependientemente de que el Derecho pueda prever mecanismos de actuación unitaria frente a ellos.

f') La distinción entre sujeto de derecho y persona.

Otra importante aportación considera que el concepto de sujeto es más amplio que el de persona. Así sería posible conciliar la atribución de la titularidad pasiva de relaciones tributarias a los denominados "entes de hecho", con la unicidad del concepto de capacidad. Algún autor admite implícitamente esta distinción (404). Pero es sobre todo E.

tributario, destinada a reforzar el interés público en la realización del crédito tributario". (Micheli, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, cit., págs. 435-436).

(403).- Vid. José Menéndez Hernández, *Derecho Privado Fiscal*, Edersa, 1977, pág. 14.

(404).- Así Vanoni (Note introduttive allo studio della capacità degli enti morale nel Diritto tributario, *Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin.*, 1941, núm. 2, incorporado a "Opere Giuridiche", cit., págs 423 y ss.) critica la tesis de L. V. Berliri de que la condición de sujeto pasivo de la relación tributaria presupone la autonomía patrimonial (o sea, la capacidad de Derecho privado), afirmando que la facultad de poseer o transferir sumas de dinero no entraña por sí misma

Giardina (405) quien se ha ocupado de precisar que:

- El concepto de subjetividad puede distinguirse del de personalidad, entendiendo por "sujeto de derecho" todo punto de referencia de situaciones jurídicas, mientras que sólo estamos ante una "persona" cuando el ordenamiento atribuye a la entidad de que se trata dicha cualidad.

- Sólo los sujetos de derecho pueden ser sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria, negándose que los entes que carecen de subjetividad en la esfera del Derecho común puedan revestir dicha condición a efectos tributarios. Ahora bien, resulta discutible que, como afirma Giardina, pueda atribuirse capacidad jurídica (ni genérica, ni

capacidad jurídica de Derecho privado, pues hay ciertas entidades (como las asociaciones no reconocidas previstas en los artículos 34 y siguientes del Código civil italiano) que pueden hacer frente a sus obligaciones con el fondo común, que se considera como un patrimonio autónomo. Paradójicamente, este argumento viene a reforzar la tesis de que la capacidad tributaria no es algo distinto de la personalidad de Derecho común. Asimismo, C. Lavagna opina que la categoría de sujetos típicos no se agota en las personas físicas y jurídicas, sino que abarca a los entes que tienen una disciplina explícita y polivalente (Teoria dei soggetti e Diritto tributario, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1961 (núm. 1), págs. 3 y ss.)

(405).- E. Giardina, La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1962 (núm. 3), págs. 269 y ss. (en especial

específicamente tributaria) a los sujetos no personificados (406).

Como afirma el profesor Sáinz de Bujanda (407), esta construcción puede "trasladarse, naturalmente, al plano tributario... los sujetos pasivos de la obligación tributaria pueden ser personas físicas o entes colectivos, y éstos a su vez, pueden estar o no dotados de personalidad. En todo caso, sólo podrán asumir el papel de sujetos pasivos a aquellos entes colectivos que aparezcan previamente calificados como sujetos de derecho en el ordenamiento jurídico". Ya hemos expresado las consideraciones que esta construcción suscita, al referirnos, en páginas anteriores, al significado técnico de la personalidad jurídica.

págs. 280 y 281).

(406).- La capacità giuridica tributaria... cit., pág. 305 in fine, donde se afirma que "si estos entes se elevan a la categoría de sujetos es precisamente porque lo que se quiere es transferir a ellos la titularidad de la obligación tributaria".

(407).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, en Hacienda y Derecho, vol. V, cit., pág. 419.

B.- Las entidades no dotadas de personalidad como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

a) Inadmisibilidad de sujetos pasivos carentes de personalidad jurídica; reconducción de la titularidad a la persona; diversas modalidades subjetivas.

Una de las conclusiones que con mayor claridad se nos presentaba al analizar el significado técnico de la personalidad, era el de la unidad del concepto para todas las ramas del ordenamiento jurídico, o sea, que sólo la persona puede ser sujeto de relaciones jurídicas tributarias. Por tanto, la solución al problema planteado, a saber, la admisibilidad, desde un punto de vista lógico jurídico, de la consideración de ciertas entidades no personificadas como sujetos pasivos, no puede ser, la afirmación de una capacidad tributaria especial (en cualquiera de sus variantes: capacidad "subjetiva" limitada, personalidad especial, sujetos atípicos, etc.) ni mucho menos afirmar que estas entidades adquieren personalidad, al considerarlas la ley sujetos pasivos (408)... Hay, pues, que proponer otras posibilidades.

(408).- El propio artículo 33 de la Ley General Tributaria recalca la carencia de personalidad, aunque permita que las leyes tributarias las consideren sujetos pasivos.

Pero, previamente, hemos de recordar la distinción entre obligación tributaria o relación tributaria en sentido estricto y los demás vínculos que pueden surgir en la dinámica aplicativa del tributo.

El sujeto pasivo no tiene necesariamente que ser el mismo en todos los casos. Ello provoca una mayor complejidad del problema (409) pues cabe un doble enfoque: quien es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, y quien lo es de las otras obligaciones. La conclusión formulada (sólo la persona es apta para asumir la titularidad) es válida para ambas hipótesis.

Los sujetos no personificados pueden ser en ciertos casos, una fórmula abreviada para designar a los verdaderos sujetos (personas). Este enfoque simplifica notablemente el problema. Partiendo de la distinción entre "fórmulas legales" y normas, a que ya hemos aludido, y siendo atendibles sólo estas últimas, podemos afirmar que, por ejemplo, cuando el legislador "declara" sujeto pasivo a la comunidad de bienes (copropiedad), en realidad "ordena" pagar a los comuneros (personas) que son los verdaderos sujetos pa-

(409).- La esfera de los sujetos de derecho "se encuentra abierta a la titularidad de una vasta gama de situaciones" (Giardina, La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati, Riv.Dtto. Fin.Sc.Fin., 1962 (núm. 3), pág. 296).

sivos (410).

Desgraciadamente: 1º No está claro que el artículo 33 de la Ley General tributaria cuando habla de la comunidad de bienes, emplee este término en sentido estricto (significando copropiedad); 2º La solución no es válida para otros supuestos contemplados en el artículo 33 o en otras leyes tributarias.

Corresponde al intérprete establecer en qué casos esos sujetos formularios establecidos por el legislador se resuelven en figuras con capacidad (esto es, en personas) y cuándo se corresponden a sujetos pasivos en sentido técnico.

En estos casos, es decir, cuando se trata de verdaderos sujetos y no de meras declaraciones formularias, es preciso examinar la naturaleza jurídica de cada figura. Como sólo las personas, físicas y jurídicas, tienen capacidad jurídica, esto es, aptitud para ser titulares, activos o pasivos, de relaciones jurídicas, nos encontraremos con que esos sujetos han de ser reconducibles a alguna o algunas personas. Lo que sucede es que el sujeto de la relación jurídica, que siempre es una o varias personas, puede adoptar

(410).- Ver art. 15 del Texto Refundido de la Contribución Territorial Urbana, D. 1.251/1966, de 12 de mayo (B.O.E. de 30 de mayo).

diversas modalidades. El supuesto normal es que el sujeto esté determinado y sea una persona única, física o jurídica, en cuanto tal. Ello no plantea problemas. Pero puede ocurrir que el sujeto revista alguna otra modalidad no sólo en la relación tributaria, sino también en cualquier otra relación jurídica, ya sea por su grado de determinación o por su posible pluralidad:

a') Por razón de su determinación o indeterminación:

1º.- El supuesto normal, es, como hemos dicho, que el sujeto pasivo del impuesto sea una persona individual e inmediatamente determinada. Pero esto no es imprescindible, pues, aunque el principio de legalidad exige que el sujeto pasivo venga determinado por la ley, hay que entender cumplido este requisito en los casos en que la ley fija criterios ciertos para determinar el sujeto en cada caso. Es decir, que el legislador "determina" el sujeto, no sólo cuando se refiere expresa e individualmente a él, sino también cuando se refiere a circunstancias que permiten individualizarlo inequívocamente. O lo que es lo mismo, no hace falta que la determinación sea inicial, sino que basta que pueda ser hecha "a posteriori", siempre que en el momento del nacimiento de la relación tributaria estén establecidos los elementos o bases que permitan llevar a cabo esa determinación sin necesidad de un nuevo pronunciamiento del legislador.

2º.- El sujeto pasivo puede no estar personal e inmediatamente determinado, sino que se determina de manera mediata. Tampoco ofrece problemas, pues en realidad el sujeto está determinado, aunque sea mediatamente. Sería un ejemplo la desafortunada hipótesis de una ley tributaria que declarara sujeto pasivo a una cosa. Habría que entender, obviamente, que se trata de una fórmula para designar a una persona, verbigracia, el propietario. Otro caso similar sería el de la copropiedad, al que ya nos hemos referido.

3º.- Por último, el sujeto puede estar transitivamente (nunca definitivamente) indeterminado (411). En esos casos se crea una situación interina o de penderencia. El ejemplo más característico, al menos en el ámbito tributario, es el de la herencia antes de la aceptación (yacente) (412). Nótese que la peculiaridad de esta modalidad subjetiva es que la obligación tributaria puede cumplirse (o ser exigida coactivamente) antes de que la situación se resuelva, es

(411).- "La unidad de la relación jurídica se mantiene al conservar el Derecho objetivo la identidad de la si tuación durante el interregno abierto, que nunca permite sea muy largo, hasta la determinación del nuevo titular" (De Castro, Derecho Civil de España, cit., pág. 582). Deben rechazarse en cambio las doc trinas, hoy superadas, que admitían derechos (u o-- bligaciones) sin sujeto (cfr. C.c. art. 750).

(412).- Este supuesto está recogido por la Ley General Tributaria, art. 33: "Tendrán la consideración de suje tos pasivos, en las leyes tributarias en que así se

to es, antes de que se determine el titular verdadero y definitivo.

b') Por razón de su posible pluralidad (413).

1º.- El caso normal, que no ofrece problemas, es que el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria sea una única persona (física o jurídica), en cuanto tal.

2º.- Puede haber una pluralidad de sujetos en relación de mancomunidad. Este supuesto no nos interesa, pues en él no cabe hablar ni propia ni impropriamente de un sujeto pasivo no personificado. Hay varios sujetos y la "deuda está dividida en tantas partes como deudores haya, reputándose deudas distintas unas de otras" (414).

3º.- La concurrencia de varios sujetos pasivos en una obligación, puede implicar que cada deudor deba realizar (y se le pueda exigir) la prestación íntegra, pero una sola vez, sobre la base de que el sujeto que actúa lo hace

establezca (lo que ocurre en varias de ellas), las herencias yacentes..."

(413).- Vid. J. Beltrán de Heredia, La comunidad de bienes en el Derecho español, Edit. Rev.Dcho.Priv., Madrid 1954, en cuyas primeras páginas se estudian diversas modalidades de cotitularidad jurídica.

(414).- Cfr. C.C. art. 1.138.

por todos y para todos (obligaciones solidarias) (415)

En el Derecho tributario nos interesa referirnos, como supuestos de solidaridad, fundamentalmente a los siguientes:

- Supuestos del artículo 34 de la Ley General Tributaria, en virtud del cual, "la concurrencia de dos o más titulares en el hecho imponible determinará que queden solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, salvo que la ley propia de cada tributo dispusiere lo contrario". Este sería el caso de la comunidad de bienes en sentido estricto, o copropiedad, que, como hemos dicho, es en muchos casos una fórmula abreviada para designar a los verdaderos sujetos pasivos (los comuneros), que, si concurren a la realización del hecho imponible, quedan obligados solidariamente. Nótese que el artículo 34 está pensado para los impuestos denominados "reales" (416), pues si el impuesto personal tiene como fundamento un presupuesto objetivo que "no puede ser pensado más que por referencia a una persona determinada, de tal suerte que ésta actúe como elemento constitutivo del propio presupuesto", difícilmente podrán "concurrir"

(415).- Cfr. C.C. arts. 1.137 y ss.

(416).- Sobre la distinción entre impuestos reales y personales, y su diferencia con la clasificación de los impuestos en objetivos y subjetivos, vid. F. Sáinz de Bujanda, Notas, cit., I, vol. 2º, págs. 140-141.

varias personas como exige el artículo 34 antes citado.

- Supuestos de "responsabilidad solidaria" (arts. 37 y ss. de la Ley General Tributaria), en los que "junto al" sujeto pasivo quedan obligadas otras personas. Nótese que en este caso el hecho imponible lo realiza sólo el sujeto pasivo, mientras que el responsable queda obligado por realizar un presupuesto de hecho distinto, previsto en la ley (verbigracia, ser dolosamente causante o colaborador con el sujeto pasivo en las infracciones de defraudación).

- El supuesto de la unidad familiar, previsto en el artículo 4, dos, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En este caso hay varios hechos im-
ponibles (la obtención de renta por cada persona) y la solidaridad surge, por mandato de la Ley, entre los sujetos pasivos integrantes de la misma unidad familiar. Hay, pues, que distinguir dos cuestiones: la de "quién" queda obligado al pago del tributo y la de "cómo" se queda obligado. A la primera ha de responderse que queda obligado, o sea, es sujeto pasivo, quien realiza el hecho imponible. A la segunda ha de precisarse que los sujetos que integren la misma unidad familiar quedan obligados solidariamente (excluyendo, por tanto, a los miembros de la unidad familiar que no obtienen renta, es decir, que no realizan el hecho imponible y, por tanto, no son sujetos pasivos).

4º.- Por último, la titularidad pasiva de la relación jurídica tributaria puede estar atribuida a varias per

sonas conjuntamente, en un régimen jurídico especial, análogo al de las personas jurídicas imperfectas. Los verdaderos titulares son las personas, pues sólo ellos tienen capacidad, ya que al conjunto no se atribuye personalidad jurídica. No se da la llamada "interposición del ente", pero, como diría Antonini, los individuos o elementos de ese conjunto son titulares de situaciones, activas y pasivas, que difieren en cantidad y en calidad, tanto en el plano formal como en el sustantivo, de las situaciones de que serían titulares si fueran considerados aisladamente y no en conjunto (417). Su consideración como conjunto "transforma el régimen jurídico de actuación de tales personas (que son, hablando con propiedad, los verdaderos titulares), de tal modo que las formas de cumplimiento de las obligaciones, los mecanismos de actuación o representación y las consecuencias patrimoniales de su actividad, se configuran de distinto modo..." (418). Este régimen jurídico especial entresaca sus notas del de solidaridad y del de mancomunidad, y se aproxima al de las personas jurídicas imperfectas. Consiste, fundamentalmente, en una responsabilidad limitada, en un primer momento, al "patrimonio separado", a la que se añade la res

(417).- E. Antonini, *Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1963, núm. 1, pág. 109.

(418).- F. Sáinz de Bujanda, *La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad*, cit., pág. 443.

ponsabilidad subsidiaria y mancomunada de cada persona con su propio patrimonio (art. 39 de la Ley General Tributaria). Actúa por el conjunto quien ostente la representación, quien gestione el patrimonio común, o, en su defecto, cualquiera de los titulares de ese patrimonio (art. 43.4).

Dentro de esta modalidad subjetiva incluimos, en principio, ciertos tipos de comunidad, distintos de la co--propiedad, y de las sociedades sin personalidad. Técnicamente hablando no hay uno, sino varios sujetos, aunque el tratamiento unitario que reciben permite hablar (en sentido impropio) de sujetos colectivos, sujetos sin personalidad jurídica, etc. Hecha esta precisión, no hay obstáculo en hablar de sujetos no personificados, siguiendo la terminología del artículo 33 y de la mayoría de la doctrina. Aunque, en sentido técnico, sujeto es siempre una persona (física o jurdica).

Todas las figuras de "sujetos pasivos no personificados" a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria encuentran fácil acomodo en alguna de estas categorías, especialmente en las examinadas en los apartados a') 3º y b') 4º. Nuestra postura es, como ha quedado expuesto, que sólo la persona tiene aptitud para ser titular de relaciones jurídicas, pero esta aptitud abarca diversas modalidades, que hemos resumido en varias categorías fundamentales. Sería excesivamente pretencioso afirmar que nuestra clasificación es exhaustiva, pero, al menos, comprende los casos más frecuentes. Corresponde al intérprete reconducir cada

figura subjetiva que pueda presentarse, a alguna de las modalidades vistas.

En resumen, la solución al problema planteado en este epígrafe, el de la admisibilidad de sujetos no personificados, debe considerarse negativa, precisando que sujeto es siempre la persona, y cuando consideramos como tal a determinadas entidades no dotadas de personalidad, queremos referirnos en realidad a ciertas modalidades subjetivas en que la persona aparece transitoriamente indeterminada, o inmersa en un esquema asociativo, que permite considerar al conjunto de forma unitaria, sin perjuicio de que las relaciones jurídicas se anuden en la cabeza de los elementos (personas) que componen ese conjunto. Esta es, a nuestro entender, la única explicación adecuada del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

Con esta advertencia es útil seguir hablando de "sujetos no personificados", "entes no dotados de personalidad", etc., tanto por economía del lenguaje como por ser expresiones frecuentemente usadas por la doctrina. Pero el ente, como tal, no reviste la cualidad de persona, aunque "se considere" sujeto pasivo. Propiamente el sujeto hacen son las personas que lo integran. Hay que distinguir, en consecuencia, dos aspectos radicalmente distintos: el de "quién" puede ser sujeto (qué entidades pueden asumir relaciones jurídicas) y el de "cómo" se asume la relación jurídica (régimen de actuación, responsabilidad, etc.). A la primera cuesción ha de responderse que sólo la persona. Respecto a la

segunda hay que admitir, no sólo en el ámbito tributario si no con carácter general, la asunción de una misma relación jurídica por varias personas de modo conjunto, con un régimen unitario de actuación y responsabilidad.

b) Naturaleza jurídica de estas entidades ; su heterogeneidad.

Todas estas figuras subjetivas que no se identifican con el término persona física-persona jurídica, tienen naturaleza jurídica. No podía ser de otra manera pues lo que cuenta, desde nuestro punto de vista, es su configuración jurídica positiva. Todo tipo de consideraciones económicas debe quedar al margen de la dogmática jurídica, sin perjuicio de su valor y utilidad en otros campos. Es por esto que al interpretar al artículo 33 entendemos que el término "unidad económica" ha de ser reconducido a alguna categoría jurídica, cosa que intentaremos hacer al estudiar por menorizadamente los requisitos que permiten identificar a las entidades del artículo 33 (es decir, los supuestos de transparencia impropia).

Tanto la Ley General Tributaria (419) como en la

(419).- Por lo que ahora nos interesa, el artículo 33 ha-

jurisprudencia (420), late la anacrónica concepción de que las entidades no dotadas de personalidad son "situaciones de hecho", concepción que durante largo tiempo ha venido operando en la literatura financiera y que aún perdura en obras que no han captado los últimos y esclarecedores avances de la teoría de la subjetividad jurídica. "Tanto en el artículo 33 como en el artículo 39 del citado cuerpo legal, está presente la idea de que los sujetos pasivos son unas veces entidades jurídicas y otras económicas... lo que constituye un puro dislate nacido del pernicioso influjo que en la redacción de las disposiciones legislativas ejercen personas que, afanosas de subrayar la importancia del elemento económico

bla de las "entidades que, carentes de personalidad constituyen una unidad económica..." y el artículo 39 es aún más impreciso al referirse a los copartícipes o cotitulares "de las entidades jurídicas o económicas" a que se refiere el artículo 33. En ambos artículos late la idea de que los sujetos pasivos son a veces entidades económicas y sólo a veces jurídicas.

- (420).- Por ejemplo, la Resolución del T.E.A.C. de 28 de junio de 1977 alude a "un concepto tan amplio que abarca todas las entidades jurídicas y asociaciones de hecho..." "El impuesto... tiene sustantividad propia por la que extrae sus consecuencias en atención a la realidad de los hechos económicos antes que a su expresión formalista, y sus normas no están siempre subordinadas a las definiciones del Derecho privado, cuya casuística es desbordada muchas veces por las complicadas formas asociativas que se crean al amparo de la libertad legal existente en la materia... ". Cfr. también las Resoluciones de 29 de

en la imposición, lo que por nadie puede racionalmente discutirse, lo hacen rompiendo los esquemas propios de la lógica jurídica, que tales personas no se han preocupado de asimilar, y hacia los que sienten una repulsión poco comprensible dentro del ambiente de serenidad en que han de desenvolverse los quehaceres científicos. La machacona contraposición entre sujetos jurídicos y económicos en el seno de la normativa jurídica, es, no sólo tosca e imprecisa desde una perspectiva científica, sino incluso contraproducente para los objetivos que quienes la fomentan tratan de obtener... No puede haber sujetos pasivos que no sean figura de determinadas modalidades de comportamiento económico, pero, recíprocamente, los sujetos nunca pueden dejar de tener una configuración jurídica si se quiere que operen con eficacia en la vida del Derecho... La contraposición entre entidades jurídicas y entidades económicas conduciría, tal como se quiere que se interprete, no ya al ensanchamiento del elemento económico, que con esas distinciones se pretende alcanzar, sino a un recortamiento del mismo, dado que la bifurcación de lo económico y de lo jurídico necesariamente habría de traducirse en la aparición de dos campos diferenciados, de dimensiones menores que las del campo total que tan ciegamente se desea escindir... Todo sujeto de derecho, sea o no persona, es jurídico, porque si el ordenamiento no

lo reconoce como tal ni refiere a él la titularidad de determinadas situaciones, no podrá convertirse en centro de aglutinación de normas ni actuar en el tráfico como agente productor de efectos jurídicos" (421).

Sentado que se trata de precisar categorías jurídicas, y no económicas, cabe preguntarse si éstas han de coincidir en el Derecho privado y en el Derecho tributario. La respuesta no puede dejar de ser afirmativa, supuesta la unidad del ordenamiento jurídico y la necesidad, ya puesta de manifiesto, de no adoptar una postura "relativizadora" de los conceptos jurídicos (422). Con todo, un sector doc-

(421).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, cit., págs. 454 y ss.

(422).- El tratamiento de los entes que examinamos en el área fiscal "viene a corroborar, con trazo enérgico, la significación de sujetos de derecho que dentro del ordenamiento general les corresponde (F. Sáinz de Bujanda, op. cit., pág. 481); "... el legislador no puede ser contradictorio afirmando aquí lo que negó en el Derecho privado, y ello porque las ramas jurídicas son estrictamente convencionales y en nada pueden afectar a la radical unidad del ordenamiento jurídico" (M. Cortés Domínguez, Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, pág. 106); En cambio. G. A. Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977 (núm. 3), afirma que en algunos casos "son admitidas como sujetos de Derecho tributario entidades no personificadas las cuales, por lo demás, encuentran ya en el

trinal intenta salvar la aparente contradicción entre la capacidad como atributo exclusivo de la persona y la atribución por la ley tributaria de la condición de sujetos pasivos a entidades sin personalidad, afirmando la atipicidad o especialidad de estos supuestos (423).

Derecho común una disciplina particular que exalta la autonomía patrimonial de tales entidades, justificando así que sean admitidas como centros o puntos unitarios de referencia, respecto a la aplicación de la norma tributaria". Las categorías del Derecho tributario están, por tanto, determinadas "dalla ratio cui volta a volta la legge si ispira" (pág. 431).

- (423).- Lavagna, Teoria dei soggetti e Diritto tributario, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1961 (núm. 1), en especial pág. 16, se refiere a los sujetos atípicos, que, sin embargo, estima reconducibles normalmente a otras formas civiles; más recientemente, Gian Antonio Micheli afirma que en el Derecho tributario se establecen "centros de imputación, respecto a los cuales se verifican los efectos impositivos, que prescinden no sólo de la personalidad jurídica sino también de una autonomía patrimonial, considerada suficientemente en Derecho privado. Se explican así las fórmulas atípicas de sujetos... que Micheli no estima reconducibles, como sostiene Lavagna, a las otras formas operantes en el Derecho Civil" (Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977, núm. 3, págs. 434 y 435); aunque normalmente "la llamada subjetividad tributaria presupone el poder de disponer de los bienes sobre los que pueda actuar el fisco", es decir, la capacidad de Derecho común (ibidem, pág. 435), sin embargo "las normas organizativas establecidas en el Derecho tributario pueden diverger de las del Derecho civil..." (ibidem, pág. 436).

Desde otro punto de vista, es fácil comprobar que las diversas entidades carentes de personalidad, que venimos examinando, y que agrupamos bajo la etiqueta común de "sujetos de derecho no personificados", no presentan caracteres homogéneos, salvo su consideración unitaria bajo el perfil subjetivo de las normas tributarias y del resto del ordenamiento. Con relación a sus rasgos esenciales comunes, sólo cabe señalar que:

- En todos los casos hay autonomía patrimonial, ya sea bajo la modalidad de patrimonio colectivo o separado, y es sobre esos bienes, sobre los que se localizan los derechos de terceros, incluida la Hacienda Pública.

- Siempre hay una cierta organización que permite una actuación unitaria frente al exterior, independientemente de la configuración interna de la misma, variable en cada caso, lo que permite su consideración como sujeto "único" de relaciones activas o pasivas.

Dentro del enfoque normativo que adoptamos, la única pregunta que corresponde plantearse, en el tema de la naturaleza jurídica, es la de qué atribuye el ordenamiento jurídico cuando califica a uno de estos entes de sujeto de derecho. Está claro que no les atribuye personalidad jurídica, esto es, aptitud o idoneidad para ser titulares de relaciones jurídicas. Lo que les atribuye es algo que se superpone a la capacidad jurídica, que poseen previamente las personas que componen el ente de que se trate; es la posibilidad de

que un conjunto de personas, o una persona transitoriamente indeterminada asuma "unitaria y autónomamente" la titularidad de una relación jurídica (424)

Por ello, todo sujeto (entendido en sentido estricto, como el efectivo titular de una relación jurídica) es reconducible a la persona. La personalidad (susceptibilidad de ser titular de relaciones jurídicas) es requisito previo y "sine qua non" para que haya un sujeto, pues la potencia es anterior al acto. Hablamos de sujeto "persona", cuando la titularidad es asumida por una persona, física o jurídica, individual o determinada, mientras que reservamos el término de "sujetos no personificados" para referirnos a aquellos casos en que la titularidad de la relación jurídica es asumida por un "sujeto" (en sentido impropio) consistente en una persona transitoriamente indeterminada o en un conjunto de personas. No se trata propiamente de que "el sujeto de derecho, desprovisto de personalidad jurídica, pueda ser titular de obligaciones y derechos" sino "que las personas (físicas o jurídicas) unidas por el vínculo (sujeto de derecho) quedarán obligados o adquirirán el derecho, según los casos, precisamente por formar parte de ese sujeto" (y en

(424).- Por ello puede decir Antonini que los particulares (personas) son los titulares de las situaciones activas y pasivas, aunque dichas situaciones "difieren en cantidad y en calidad, tanto en el plano formal como en el sustantivo, de las situaciones de que serían titulares si estuvieran fuera de la expresada

modo distinto añadimos nosotros, a si ese sujeto no existiese) (425).

Este enfoque nos permite rechazar la construcción de algunos autores que afirman la existencia de una "doble titularidad" sobre los mismos bienes. Serían, según esta opinión, titulares de los mismos bienes, por un lado, a efectos de Derecho tributario, las entidades elevadas a la categoría de sujetos pasivos, y, por otro, según el Derecho común, las personas que componen estas uniones o entidades. El ente colectivo tendría a efectos del pago de la obligación tributaria plena disponibilidad de los bienes que queden comprendidos en la esfera de su dominación, y sus componentes, con arreglo al Derecho común, tendrían también la plena disponibilidad de los bienes que nos ocupan. Aparte de la dificultad, o mejor dicho imposibilidad, de construir la coexistencia de varios derechos con idéntico contenido sobre la misma cosa a favor de sujetos distintos de un modo coherente y sistemático, podemos precisar que lo que ocurre es que el titular del patrimonio, colectivo o separado, es una persona o varias, pero de modo distinto a si no existiese

relación (esto es, si no fueran un sujeto único)" (E. Antonini, *Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1963 (núm. 1), págs. 103 y 109).

(425).- M. Cortés Domínguez, *Una contribución al estudio de la capacidad tributaria*, Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, pág. 106.

se un sujeto de derecho: no es que haya una doble titularidad, de la entidad y de las personas que componen tal entidad, sino que los titulares son las personas "en cuanto componen tal entidad".

Como sólo a la persona se ha atribuído la capacidad o aptitud para ser sujeto, sólo ésta lo es "por principio", debiendo procederse a una cuidadosa interpretación cuando la ley declare sujetos pasivos a entidades sin personificar, supuesto rigurosamente excepcional, en el que: 1º Es necesario comprobar que tal Entidad ha sido precalificada por el ordenamiento jurídico como "sujeto de derecho", es decir, que reúne los requisitos de autonomía patrimonial y organización ya referidos; 2º Hace falta que la ley, siquiera sea tácitamente, ordene que las personas asuman la titularidad de este modo especial (ya sea por su indeterminación, ya sea como sujeto colectivo), pues en otro caso nos debemos inclinar por lo que constituye el principio, esto es, estimar sujetos a las personas en cuanto tales, individualmente consideradas. De este diverso significado de los sujetos, como principio o como especialidad, según se trate o no de personas, deben deducirse las oportunas consecuencias interpretativas. No cabe afirmar que proceda una interpretación restrictiva (pues no se trata de una excepción). Hay que indagar si el principio general (todo sujeto es persona) se manifiesta de modo normal o reviste alguna de las especialidades técnicas examinadas.

Lo que interesa destacar es que a cada una de las

diversas modalidades subjetivas, que venimos examinando, corresponden regímenes jurídicos distintos (426). La categoría de los sujetos de derecho (en el sentido impropio en que la emplea la doctrina) encierra, pues, una pluralidad de supuestos heterogéneos. Podemos distinguir las siguientes modalidades con relevancia para explicar la subjetividad tributaria en términos de lógica jurídica:

1º El sujeto puede ser una persona física individual y determinada, o bien un ente al que la ley atribuya personalidad, surgiendo así una nueva persona (jurídica) que se interpone entre las personas (físicas) que la componen y los terceros, asumiendo las relaciones jurídicas frente a éstos. La atribución de personalidad al ente hace surgir un sujeto único y distinto, de tal forma que las personas físicas que le dieron vida son también terceros frente a él. Uno y otro caso, persona física y jurídica, están contemplados en el artículo 30 de la Ley General Tributaria. Pero no agotan el campo de la subjetividad tributaria. Como afirma el profesor Sáinz de Bujanda "es contrario a la naturaleza de las cosas y a las exigencias de la convivencia el intento de aprisionar en el rígido molde de la personalidad

(426).- "Cuando el ordenamiento jurídico califica como sujeto de derecho a un ente colectivo no dotado de personalidad, lo que hace es modificar los efectos jurídicos que determinadas situaciones engendrarían para las personas que componen la entidad colectiva

jurídica todas las variedades que el fenómeno de aglutinación o asociación humana es susceptible de ofrecer y que, efectivamente, ofrece. La persona jurídica es por así decirlo el arquetipo de los esquemas de calificación del fenómeno asociativo, ya que ella supone la atribución de capacidad al ente colectivo para que, salvo limitaciones excepcionales expresadamente previstas en el ordenamiento, esa clase de entes pueda asumir la titularidad de toda clase de relaciones jurídicas. Pero el ordenamiento no llega, en ocasiones, a conceder personalidad a otras modalidades asociativas a las que, sin embargo, unifica normativamente de algún modo convirtiéndolas en centro de imputación de efectos jurídicos. Surgen así figuras subjetivas que no están calificadas como personas jurídicas, pero que aglutinan a una o varias personas merced a un vínculo o lazo unitivo que el ordenamiento pone de manifiesto al imputar al conjunto determinadas situaciones jurídicas. El lazo de unión puede alcanzar tal intensidad que permita reconocer en alguna de esas entidades colectivas a un sujeto de derecho unitario..." (427). Nótese que se está empleando la expresión "sujeto de derecho" en el sentido impropio ya aludido, como equiva-

si esas personas no quedaran integradas dentro de un esquema asociativo" (F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, cit., pág. 443).

(427).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, cit., pág. 442.

valente a "modalidad subjetiva", y, por tanto, en un sentido más amplio que el concepto técnico de sujeto.

2º La persona también puede asumir una relación jurídica aunque esté transitoriamente indeterminada. Este es el caso de la herencia yacente, previsto expresamente en el artículo 33 y admitido por la jurisprudencia (428). Goza de autonomía patrimonial (la herencia en sentido objetivo es, por definición, un patrimonio) y ello, unido a la indeterminación del titular, hace necesario organizar una administración interina, o que permita una actuación frente al exterior antes ya de que la persona que asume realmente la relación jurídica sea conocida. Que el verdadero titular es esta persona, transitoriamente indeterminada, lo prueba el hecho de que, cuando acepte, responderá con todos sus bienes (salvo el beneficio de inventario) del cumplimiento de las obligaciones contraídas por la "herencia yacente" (en realidad por él mismo), verbigracia, por realizar el hecho imponible de algún tributo.

3º Otras modalidades subjetivas se explican no ya por la determinación o indeterminación de la persona, sino por su posible pluralidad. Estos son los casos de cotitularidad o de entes colectivos a los que el ordenamiento no

(428).- Por ejemplo, Resolución del T.E.A.C. de 10 de marzo de 1977.

atribuye personalidad. No es una categoría homogénea (429) ya que en este supuesto se incluyen los casos en que varias personas quedan obligadas solidariamente, contemplados en el artículo 34 de la Ley General Tributaria, y los verdaderos sujetos de derecho colectivos, que se incluyen en el artículo 33. Reconducible a los primeros es, como vimos, la comunidad de bienes en sentido estricto (430), y a los segun

(429).- G.A. Micheli, *Soggettività tributaria e categorie civilistiche*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977, núm. 3, tras recordar que "la ley tributaria se preocupa ante todo de establecer qué actividades humanas constituyen presupuestos del impuesto", afirma que "en muchos casos el supuesto se caracteriza por la cualidad de sujeto, pero en otros no" (pág. 420) ya que "la exigencia de implicar el mayor número de patrimonios disponibles hace recurrir con frecuencia a la solidaridad, que es la alternativa de la subjetividad tributaria" (págs. 431, 432). "Por tanto, la subjetividad tributaria depende de normas singulares de organización sectorial (!) tendentes a modificar los puntos subjetivos de referencia de las normas de imputación para conseguir la finalidad fijada por el legislador, el cual a veces quiere afectar a los individuos "uti singuli", y otras veces desea afectarlos en los complejos asociativos como formando parte de estos, sin excluir la responsabilidad subsidiaria de los sujetos individuales (ibidem, pág. 436).

(430).- Vid. F. Sáinz de Bujanda, *La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad*, cit., págs. 466 y ss.; sobre la cotitularidad en general, las primeras páginas de la monografía citada de Beltrán de Heredia, *La comunidad de bienes en Derecho español*, Madrid, Ed.Dcho.Priv., 1954.

dos la sociedad sin personalidad. En este caso, a diferencia del de la copropiedad, hay un patrimonio colectivo y una organización que permite una actuación unitaria frente al exterior, aunque los efectos jurídicos que tal actividad produzca no son ajenos a los miembros del sujeto colectivo: no son realmente terceros frente a éste.

Por tanto, siempre son personas, físicas o jurídicas, los sujetos de derecho, pero revisten distintas modalidades, y a cada modalidad corresponde un régimen distinto. En el caso de personas individuales y determinadas hay un "sujeto único y distinto". En la herencia yacente hay un sujeto único, pero sólo "provisionalmente distinto" de la persona que, en realidad, lo configura. En la comunidad de bienes en sentido estricto hay una pluralidad de sujetos "in obligatione", que se transforman en un sujeto alternativo "in solutione". En las comunidades societarias hay un sujeto único (431), pero no totalmente distinto a los particulares, sino más bien integrado por las personas inmersas en un esquema asociativo, de manera que son ellas (y no la entidad que con su unión configuran) las que asumen la relación jurídica, aunque de modo distinto (a efectos de actuación, responsabilidad, etc.) a si ese esquema no existiera.

(431).- En rigor hay una pluralidad de sujetos, aunque impropiaamente se hable de un "sujeto único" siguiendo una terminología, avalada por la Ley General Tributaria y consagrada por la doctrina, que destaca el

Por tanto, si tal vínculo asociativo desaparece, o resulta fallido, las personas que lo componían "continúan" siendo sujetos pasivos: en un primer momento lógico son sujetos "en cuanto asociados", para pasar a serlo luego "uti singuli" (432).

A este respecto hay que señalar la profunda incorrección del artículo 33 de la Ley General Tributaria, que da una consideración paralela a supuestos tan heterogéneos como las situaciones jurídicas de pendencia (verbigracia, herencia yacente) y las que hemos venido denominando "sujetos colectivos". Este grave error de perspectiva ha sido quizás una de las causas que mayor confusión han creado a la hora de explicar, en términos de lógica jurídica, la pretendida extensión de la personalidad en el Derecho tributario.

El defectuoso enfoque del artículo 33 se repite, y esto es lo más grave, en los artículos que se refieren a la actuación y responsabilidad de estas entidades. En efecto, los artículos 39 y 43.4 están pensando en modalidades subjetivas por razón de su pluralidad, y no en supuestos de titular transitoriamente indeterminado (que puede ser úni-

tratamiento unitario que, en un primer momento, recibe este "sujeto colectivo".

(432).- F. Sáinz de Bujanda, op. cit., págs. 483 y ss.

co). Ello se revela en la continua alusión a "comuneros", "copartícipes", etc. La consecuencia evidente es la dificul tad de aplicar el régimen previsto en estos artículos a la herencia yacente y situaciones jurídicas de pendencia. En nuestra opinión, como la Ley General Tributaria no hace sino repetir el régimen que el ordenamiento jurídico privado establece para las comunidades societarias (con algunas divergencias debidas más al azar que a deseo consciente alguno), debe entenderse que los artículos 39 y 43.4 no contienen sino una remisión a las normas de Derecho común. Se debe aplicar, por tanto, en el caso de herencia yacente, el régimen de administración, responsabilidad, etc., previsto en el Código Civil.

c) Fundamento de su consideración como sujetos pasivos.

Cuando nos preguntamos por el fundamento de la consideración de ciertas entidades no dotadas de personalidad como sujetos pasivos, nos planteamos la "ratio legis", el porqué de su elección para quedar obligados en una deter minada relación jurídica tributaria. Podemos distinguir varios tipos de razones.

El fundamento propiamente jurídico es que tales entidades pueden asumir la titularidad de las particulares obligaciones tributarias porque el ordenamiento jurídico permite su tratamiento unitario. Este tipo de exigencia vín

cula al legislador en el sentido de que la norma sólo puede considerar sujetos pasivos a personas o entes que reúnan los requisitos establecidos en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, esto es, a entes reconducibles a alguna de las modalidades subjetivas examinadas. En otro caso se tratará de una declaración meramente formularia. Pero lo que aquí nos interesa no es esa susceptibilidad genérica para ser sujetos pasivos, sino por qué cada ley particular tributaria los considera o no como tales. Es decir, por qué el legislador, ante cada tributo concreto, opta o no por la transparencia. Ello puede deberse a razones de justicia, o bien a razones de orden práctico (433).

(433).- Ya E. Vanoni aducía dos razones fundamentales para demostrar la conveniencia de dar acogida a la figura de entes con personalidad jurídica limitada a efectos tributarios, explicación que, como vimos, daba de los sujetos no personificados. Esas dos razones son: en el orden práctico, la conveniencia de realizar una única liquidación respecto a un solo sujeto y no varias liquidaciones respecto a cada una de las personas que componen dicho sujeto; y desde el punto de vista de la justicia tributaria, la conveniencia de referir la capacidad contributiva a un sujeto único y no a varios, con la transcendencia que ello tiene a efectos de mínimo imponible, de aplicación de alícuotas progresivas... (Vanoni. Note introduttive allo studio della capacità degli enti morale nel Diritto tributario, cit., págs 1 y ss.). A. Berliri recoge estos fundamentos para criticarlos en el primer volumen de sus Principios de Derecho Tributario, aparecidos en 1952, cuyas tesis ya hemos expuesto.

Se trata de un fenómeno de selección, ya que al establecer cada tributo, el legislador elige no sólo el hecho imponible, sino también las personas o entes que quedarán obligados al realizarlo (como contribuyentes), o al darse respecto a ellos otro presupuesto que la ley establece (en caso de sustitución). Esta elección no es enteramente libre y arbitraria, sino que está inspirada en consideraciones de tipo jurídico y vincula al legislador en la medida en que dichas consideraciones se hallen recogidas en textos de rango constitucional. También han de estar presentes factores extrajurídicos, fundamentalmente económicos, pues a ellos se subordina la efectividad de los criterios jurídicos.

✓ Ello nos obliga a plantearnos en qué casos es justo que la ley determine que el sujeto pasivo sea un ente no dotado de personalidad (434). En principio, parece que lo lógico sería referir siempre la capacidad contributiva a los componentes de una entidad colectiva, pues la exteriorización de capacidad por ésta es también, y al mismo tiempo,

(434).- "Cabe preguntarse ¿es totalmente justo que la ley deje a esos entes exentos de pagar cualquier clase de impuesto?. Porque la realidad confirma cada día que el legislador tributario no debe andar muy des-caminado cuando grava alguno de estos entes, porque la verdad es que estos sujetos, o alguien en nombre de ellos satisface la obligación tributaria... lo que indica, o por lo menos nos lo deja suponer, que en tales entes existía capacidad contributiva, y,

una manifestación de la capacidad contributiva de sus miembros, y así se justifican, como veremos, las más recientes tendencias legislativas que optan por la "transparencia" no sólo de estas entidades, sino también de las personas jurídicas. Pero el respeto al principio constitucional de justicia tributaria puede asegurarse también mediante una regulación de las relaciones humanas a través de la mediación de entes colectivos desprovistos de personalidad, ya que éstos, como instrumentos elaborados por la técnica jurídica, pueden configurarse de manera que atiendan a la realización de ciertas finalidades, como las de la justicia tributaria.

En realidad se trata más bien de un problema que afecta al objeto y no al sujeto de la obligación tributaria (435). Piénsese, por ejemplo, en nuestro Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas en el que el legislador pretende alcanzar el objetivo de justicia tributaria acumulando las rentas de los miembros de la comunidad familiar, sin considerar a ésta sujeto pasivo (lo que, además, sería impo

al menos desde ese ángulo, la imposición de ellos no es injusta" (M. Cortés Domínguez, Una contribución al estudio de la capacidad jurídica, Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, pág. 97); cfr. también Cortés Domínguez, Los sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm. Púb., 1965, núm. 48, pág. 17.

(435).- Como pone de relieve A. Berliri en su réplica a Vannoni, cit., en nota 220.

sible por consideraciones de lógica jurídica ya expuestas). Por tanto, si bien es justo que el realizador del hecho imponible sea sujeto pasivo (436), no es menos cierto que dada la naturaleza de las entidades no dotadas de personalidad, cuando éstas realizan el hecho imponible, en realidad lo están realizando sus miembros (aunque como componentes de la entidad, y no como personas individualmente consideradas). De lo dicho se deduce que la ley puede optar entre considerar sujeto pasivo a la entidad de que se trate o a sus miembros (437), sin que, cualquiera que sea la opción, resulte incumplido el principio de capacidad contributiva (438).

(436).- F. Sáinz de Bujanda, Notas... cit., I, vol. 2º, págs. 615-616.

(437).- En cada caso será más adecuada una u otra técnica: por ejemplo, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, el deseo de "subjetivar" el tributo hace conveniente atribuir los rendimientos a cada persona en la proporción que corresponda (régimen de transparencia) y no a la entidad, a pesar de su susceptibilidad para ser "sujeto" en el sentido del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

(438).- En todo caso ha de quedar "demostrada la capacidad contributiva del sujeto pasivo" (S.T.S. de 18 de noviembre de 1977, Aranzadi, nº 4467), pero ello puede conseguirse a través de distintos instrumentos jurídicos. Ahora bien, que el sujeto pasivo sea una entidad sin personalidad, o las personas a que dicha entidad pueda reconducirse es relevante, pues el régimen (cumplimiento, responsabilidad...) varía en uno y otro caso. Por ello es criticable la Resolución del T.E.A.C. de 7 de marzo de 1967, cuando

En la atribución o no, en cada impuesto, de la consideración de sujetos pasivos a las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, también están presentes razones de tipo práctico, como facilitar la recaudación y el control, evitar la elusión...(439). En la Ley (440) y en la doctrina late la idea de que es ne

afirma que "carece de relevancia que el impuesto se gire a nombre de R (persona jurídica) o al de E. F. dependencia suya que, como se ha visto, funciona y actúa por sí misma (o sea, reúne los requisitos para ser sujeto de derecho), pero cuyos resultados, según afirma, han de repercutir en la R."

(439).- Según Giannini "la existencia de la capacidad jurídica tiene su razón de ser y su justificación en el propósito de ensanchar el ámbito de aplicación del tributo o de facilitar o acelerar su liquidación mediante la atribución de personalidad jurídica a determinadas situaciones de hecho (!) cuyo substrato económico se reputa necesario y distinto de los demás objetos impositivos..." (A.D. Giannini, Instituciones de Derecho tributario, Madrid, 1957, pág. 98). Nótese que este tipo de razones también puede aconsejar el desconocimiento de la personalidad (cfr. J.G. Recio Adrados, Transparencia fiscal, R.D.F.H.P., 1980 (núm. 147), págs. 683 y ss.).

(440).- Así el preámbulo de la Ley General Tributaria, aunque reconoce que "es inconcuso que ni el Derecho es un puro esquema formal o de artificio ni debe limitarse a facilitar meras técnicas de articulación jurídica"; sin embargo, afirma que en materia de sujeto pasivo "interviene de modo decisivo la llamada técnica tributaria, puesta al servicio de los principios de comodidad de pago y de economía de la percepción..."; la Resolución de T.E.A.C. de 4 de abril de 1968, ante un supuesto de comunidad, argu-

cesario evitar un exceso de formalismo jurídico, que perjudique los intereses de la Hacienda Pública (441). Esta idea parece haber inspirado, paradójicamente, tanto el artículo 33 de la Ley General Tributaria como el denominado régimen de transparencia fiscal. Ante ello hay que recordar la necesidad de respetar las categorías jurídicas, sin "relativizarlas", y que todo el fenómeno tributario ha de estar sometido al Derecho. No por esto han de verse desatandidas finalidades prácticas de la recaudación, puesto que son alcanzables con diversas técnicas: si lo que se pretende es implicar el mayor número de patrimonios puede acudir-se a la solidez; si se trata de permitir una actuación unitaria, es

menta precisamente en base a los principios de facilidad de pago y economía de la percepción, para considerar a dicha comunidad como sujeto pasivo, en calidad de sustituto.

- (441).- Gian Antonio Micheli afirma "la función estrictamente instrumental" de los sujetos en el ordenamiento tributario, "que mira a gravar con la imposición el mayor número de sujetos y el mayor número de situaciones de hecho que puedan ser relevantes para la misma. Mientras el ordenamiento jurídico general aspira a regular las relaciones interhumanas, así como a tutelar derechos, intereses y sujeciones potencialmente en conflicto entre sí, las normas tributarias tienen el fin exclusivo de hacer posible y actual el percibo coactivo de dinero a través de la comprobación y el cobro. Esta preocupación induce al legislador a no sentirse ligado exclusivamente por las normas comunes, sino a buscar soluciones diversas precisamente por la finalidad y el propio contenido de las normas tributarias impositivas"

posible lograrlo a través del instituto de la representación, o de la solidaridad, etc... (442).

En definitiva, si bien es cierto, como afirma Vanoni (443), que cuando la ley "tomando por base las valoraciones políticas que le son propias, o las consideraciones técnicas y prácticas que le incumben, asocia un grupo de relaciones, con vinculación inmediata, y un ente se convierte en centro y en portador de aquéllas, no hay duda de que el expresado ente, por voluntad de la ley, asume la titularidad de las expresadas relaciones...", ello no supone la atribución implícita de personalidad al ente de que se trate, ni son suficientes razones "políticas, técnicas o prácticas", sino que es siempre preciso que el ente reúna los requisitos necesarios para ser sujeto de derecho, o dicho de otro modo, que sea reconducible a alguna de las modalidades subjetivas que hemos examinado.

(Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977 (núm. 3), págs. 419-420).

(442).- Piénsese como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se logra una actuación unitaria sin que sea necesario atribuir la consideración de sujeto pasivo a la "unidad familiar", lo que sería aberrante.

(443).- E. Vanoni, Note introduttive allo studio della capacità degli enti morale nel Diritto tributario, cit., pág. 9.

4. El pretendido desconocimiento de la personalidad jurídica en los supuestos de transparencia.

El estudio de los aspectos dogmáticos que plantea el régimen de transparencia exige no sólo explicar la pretendida extensión de la personalidad jurídica (alternativa a la transparencia impropia), sino sobre todo profundizar en el pretendido desconocimiento de la personalidad jurídica que la transparencia propia supone.

A estos efectos expondremos en primer lugar (A) las doctrinas sobre la desestimación de la personalidad jurídica (*Durchgriff*, en terminología alemana) en el ámbito jurídico privado, con especial referencia a las tesis de Serick y Ascarelli. En segundo lugar (B), expondremos críticamente diversas posturas doctrinales que entienden que la transparencia propia supone, con unos u otros matices, prescindir de la personalidad jurídica de ciertas sociedades. Por último (C), plantearemos nuestra propia opinión, según la cual la transparencia no supone conflicto dogmático alguno con la dogmática general del Derecho sobre la personalidad jurídica, ya que debe ser explicada no como un caso de desconocimiento de la personalidad, sino en base a la autonomía del legislador para la delimitación del hecho imponible.

A.- Planteamiento doctrinal: la desestimación de la personalidad en el ámbito jurídico privado

a) El "levantamiento del velo" de la personalidad jurídica.

La crisis del "hermetismo" de la personalidad jurídica, a la que ya nos hemos referido, tiene varias manifestaciones, de las cuales, la que más nos interesa es la que se conoce con el nombre de la penetración (Durchgriff) o levantamiento del velo de la personalidad jurídica. Fue con la guerra de 1914 cuando los Gobiernos deciden inquirir en el interior de las personas jurídicas, y deciden no permitir que empresas vitales para la economía nacional siguiesen estando dirigidas, directa o indirectamente, por nacionales enemigos (444).

En la doctrina anglosajona (445) esta corriente se ha caracterizado con las frases de "desconocimiento de la entidad legal" (disregard of legal entity), "desatender la ficción corporativa" (to disregard the corporate fiction), "penetrar y ver tras el velo de la personalidad" (to pierce and look behind the veil of personality), y, sobre todo, la

(444).- Vid. F. de Castro, La persona jurídica, Civitas, Madrid, 1981, pág. 271.

(445).- Vid. Sweeny, Droit des Etats Unis, Travaux et recherches de l' Institut de Droit comparé de l'Uni-

de "levantar el velo" (to lift the veil). Esta tendencia de carácter realista surge por consideraciones prácticas, sin que sea objeto de preocupaciones teóricas. En su origen fue una regla de equidad, y, por lo tanto, sólo utilizada por los Tribunales de ese orden (Courts of Equity), pero pasó luego a ser aplicada por los "Courts of Law", de tal manera que se ha podido sentar el principio de que se debe proceder de esta forma siempre que "sea necesario para promover la justicia o evitar resultados inicuos" (446).

Esta doctrina anglosajona ha sido recibida y estudiada en el Continente (447), aplicándose a los casos en que con la interposición de una sociedad se pretende defraudar a la Hacienda Pública (448), y, en general, en todas las ramas del Derecho, en las que se percibe una tendencia a considerar que el sujeto real en sentido normativo debe ser distinto del que opera dentro de determinadas estructu-

versité de París, 1960, págs. 103 y ss.

(446).- Friedmann, Legal Theory, 1947, pág. 478

(447).- Vid. la bibliografía citada por R. David, La personnalité morale et ses limites (Etudes de Droit Comparé), cit., págs. 21 y ss. En la doctrina alemana se habla de "Durchgriff bei juristischen Personen". En Italia se usa la expresión "superamento della personalità giuridica".

(448).- Vid. Mossa, Evaporazione di obbligazioni nella concentrazione di aziende sociale, Riv.Dtto.Comm., 1943, núm. 41, págs. 102 y ss. (sobre un intento de defraudar al Fisco).

ras jurídicas, que vienen a constituir "un simple velo" que debe levantarse, también en el plano jurídico, para individualizar a los verdaderos protagonistas de cada relación (449).

En Italia, esta doctrina ha sido analizada fundamentalmente por Verrucoli, que examina principalmente el Derecho anglo-sajón, poniendo de relieve los peligros de penetrar incontroladamente a través de la persona colectiva y la necesidad de establecer un criterio rector que decida el grado de penetración (450). Asimismo, estas ideas han sido acogidas en la doctrina (451) y en la práctica española, en la que la separación de personas patrimoniales en virtud de la personalidad jurídica se ha considerado inoponible cuando se crea o se alega de mala fe (452), afirmándose que "si bien es cierto que tal sociedad tiene personalidad distinta de sus socios, nunca en ella puede ampararse un fraude a la

(449).- En este sentido C. Lavagna, *Teoria dei soggetti e Diritto tributario*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1961, (núm. 1), págs. 10 y ss.

(450).- Verrucoli, *Il superamento della personalità giuridica delle Società di capitali*, Milán, 1964.

(451).- Vid. J. Garrigues, *Teoría General de Sociedades mercantiles*, II, Rev. de Der. Merc., 1976, págs. 519 y ss.; Girón Tena, *Derecho de Sociedades*, Madrid, 1976, págs. 160 y ss., quien emplea la expresión "desestimación de la personalidad jurídica" (*ibidem*, pág. 161).

(452).- SS. de 12 de diciembre de 1950 y 22 de junio de 1956.

ley, para dejar de cumplir contratos celebrados (453).

- b) La tesis de Rolf Serick: apariencia y realidad de las personas jurídicas; el abuso de la personalidad (454).

En líneas generales, cabe afirmar que la aportación de Serick no consiste sino en la aplicación de los conceptos de simulación, fraude, o abuso del derecho al terreno de las personas jurídicas. La esencia de la persona jurídica no debe ser, afirma Serick (455), un problema de conciencia para el jurista, sino que debe mantener su carácter instrumental. Partiendo de la pluralidad de los fines alcanzables mediante la persona, es posible una simulación, una discrepancia entre "realidad" y "forma jurídica". Esta últi

Hay una abundante jurisprudencia en materia de arrendamientos urbanos. Vid. el comentario de Puig Brutau que sigue a su traducción de la obra de Serick, *Apariencia y realidad en las Sociedades Mercantiles*, Ariel, Barcelona, 1958, págs. 270 y ss.

(453).- S.T.S. de 21 de febrero de 1969.

(454).- Serick, *Rechtsform und Realität juristischer Personen*, Berlín, 1955 (traducción castellana de Puig Brutau, *Apariencia y realidad en las Sociedades Mercantiles*. El abuso de Derecho por medio de la persona jurídica, Ariel, Barcelona, 1958). Vid. sobre todo el libro III, de "recapitulación de resultados".

(455).- Serick, op. cit., pág. 261.

ma debe quedar desvirtuada cuando se produzca el enfrentamiento del substrato con la forma de la personalidad, correspondiendo la carga de la prueba a quien alegue que existe tal situación (456). En concreto, el autor cita los casos en que la personalidad persigue eludir disposiciones concretas, violar obligaciones contractuales o realizar actos fraudulentos frente a terceros.

La regla de que la personalidad jurídica no debe encubrir un fraude a través de su personalidad no es sino la aplicación del principio general conforme al cual el ordenamiento jurídico no debe proteger jamás el abuso de la Ley (457). Ahora bien, y esto es lo que importa destacar, estos casos tienen carácter rigurosamente excepcional. El propio Serick (458) advierte los peligros que supondría su inadecuada generalización, pues ello podría llevar a que se desvalorizara la personalidad jurídica. En este sentido afirma Polo que "los riesgos que amenazan la seguridad jurídica cuando se pierde el respeto a la figura formal de la persona colectiva, para, penetrando a través de ella, alcanzar a su patrimonio y a sus individuos, no pueden ser silenciados ni desconocidos. Cuando el Derecho ofrece los cuadros de una institución y les atribuye unas determinadas consecuencias, el daño que resulta de no respetar aquéllas, sal-

(456).- Serick, op. cit., pág. 260.

(457).- Serick, op. cit., pág. 50.

(458).- Serick, op. cit., pág. 221.

vo casos excepcionales, puede ser mayor que el que provenga del mal uso que de las mismas se haga" (459).

- c) La tesis de Tullio Ascarelli: la persona jurídica como expresión de una normativa concerniente a relaciones entre personas físicas. (460).

La construcción de Ascarelli no consiste, como en el caso anterior, en la aplicación de principios generales del Derecho, sino que supone una revisión completa de la teoría de la personalidad jurídica. Según este autor, con la expresión "persona jurídica" sólo se hace referencia a un modo de expresar una disciplina normativa (461).

La normativa resumida en esta expresión, a su vez, siempre se resuelve en una normativa concerniente a

(459).- A. Polo, prólogo a la traducción de la obra de Serick, cit., pág. 18.

(460).- Ascarelli, Considerazioni in tema di società e di personalità, Riv.Dtto.Comm., 1954, I, págs. 245 y ss. (recog. en Saggi di Diritto commerciale, Milán, 1955, págs. 130 y ss.); Idem, Personalità giuridica e problemi delle società, Riv. delle Società, 1957, págs 981 y ss.; Personalità giuridica e sua portata, en Problemi giuridichi, 1959, págs. 233 y ss.

(461).- Ascarelli, Considerazioni in tema di società e di personalità, cit., págs. 245, 333 y 421.

actos humanos ("atti di uomini nati da ventre di donna") (462). Tomando una conocida frase de Ihering (empleada por este autor en relación al usufructuario), afirma que "persona jurídica es, en el lenguaje jurídico, un análogo del parentesis en el lenguaje algebraico". En consecuencia, los criterios de que la doctrina se vale para decidir cuando existe una persona jurídica, no son más que los criterios para decidir cuando es aplicable esa normativa unitaria que se resume en la expresión "persona jurídica".

Esta postura, que sustancialmente puede reconducirse a la posición kelseniana (463), viene naturalmente a contraponerse a las diversas teorías que encuentran en la persona jurídica, no una expresión para denominar unitariamente a una normativa de relaciones entre hombres, sino la constitución de un ente nuevo, un "no hombre" (non uomo). Esta premisa es común a varias teorías que, en otros aspectos, son diferentes. Desde las corrientes realistas a las teorías de la ficción o del patrimonio de destino, todas ellas presuponen que la personalidad jurídica constituye directamente un dato normativo, aunque difieran al entender unas que este dato normativo encuentra paralelismo con un dato prenormativo de la realidad social, mientras que otras.

(462).- Ascarelli, *Personalità giuridica e problemi delle società*, cit., pág. 982.

(463).- Vid. las diferencias de matiz, expresadas por el propio Ascarelli, *Personalità giuridica e problemi*

se refieran a la imputabilidad de derechos y obligaciones a un sujeto ficticio, admitiendo, en el primer caso, y fingiendo, en el segundo, un dato prenormativo, que después se corresponde con un dato normativo identificado como persona jurídica.

Frente a estas opiniones, afirma Ascarelli que "la persona jurídica no constituye directamente un dato normativo, sino sólo una expresión abreviada de una disciplina normativa" (464). Con esta afirmación no se pretende negar que la disciplina expresada con el término persona tenga un alcance real, sino únicamente poner de relieve que este alcance se limita a intereses humanos, y no a intereses que no sean reconducibles a persons físicas. El único dato prenormativo son, pues, las relaciones y los intereses individuales.

Tampoco se pretende negar la utilidad de la expresión normativa que considera centro de imputación de relaciones jurídicas a "no hombres", pues "también en el lenguaje jurídico el paréntesis tiene una utilísima función", al permitir expresar abreviadamente una disciplina que, en otro caso, requeriría desarrollos mucho más extensos (465). De

delle società, cit., págs. 983-984, en nota.

(464).- Ascarelli, *Personalità giuridica e problemi delle società*, cit., pág. 985.

(465).- Ascarelli, *Personalità giuridica e problemi delle*

estas consideraciones extrae el autor las siguientes consecuencias, que le permiten superar los problemas de la personalidad jurídica de las sociedades:

- El obstáculo tradicional para reconocer personalidad jurídica a las sociedades, era, precisamente, que la persona jurídica se caracterizaba por su fin supraindividual, mientras las sociedades persiguen un fin económico egoísta. Frente a ello entiende Ascarelli que tanto los fines económicos de la sociedad (lucro de sus miembros), como las finalidades altruistas, se resuelven siempre en intereses individuales.

- En cuanto a la polémica sobre la presencia o ausencia de personalidad jurídica en las sociedades de personas (recuérdese que el Derecho italiano no concede personalidad a estas entidades, aunque un importante sector doctrinal se muestra partidario de "superar" el lenguaje legislativo), Ascarelli entiende que es incorrecto preguntarse si una colectividad está o no dotada de personalidad jurídica. La única pregunta que tiene sentido es sobre el régimen jurídico aplicable. Una vez resuelta esta cuestión, el recurso al término "persona jurídica" será o no legítimo según que ese régimen coincida o no con el expuesto por dicho término.

- Finalmente, niega que pueda deducirse "lógica--mente" del concepto de persona jurídica consecuencia alguna, criticando en este punto la doctrina conceptualista. Estas pretendidas consecuencias lógicas de la personalidad suponen considerar "antropomórficamente" la persona jurídica, aplicando a la misma las normas dictadas para las personas físicas. De este punto parte E. Antonini, como veremos, para explicar el régimen de transparencia (466).

Desde esta perspectiva carece de sentido la tendencia a superar el esquema de la personalidad jurídica. El problema se ha considerado especialmente, según Ascarelli, desde cinco puntos de vista: en relación con participaciones extranjeras en leyes especiales de guerra; en relación con la legislación tributaria; en relación con las normas anti-monopolísticas; en los casos de uniones de empresas; y, por último, en el caso de la sociedad de un solo socio (467).

Pues bien, en estos supuestos no tiene razón de ser la superación de la personalidad jurídica, sino que, simplemente, lo que hay es un tema de identificación del campo de aplicación de las normas sobre personalidad jurídica

(466).- Euclide Antonini, La società a base personale: Trasparenza fiscale del reddito, en "Il reddito d'impresa" (Incontri con il Banco di Roma), 1974, II, págs. 89 y ss.

(467).- Ascarelli, Personalità giuridica e problemi delle società, cit., págs. 998-999.

ca, o sea, las normas sobre la legitimación y personalidad humanas. La teoría de la superación de la personalidad jurídica (Serick) parte del erróneo planteamiento tradicional: considerar que la persona es un "no hombre", un ente, que luego, por razones de equidad, cree preciso desconocer. Pero, en realidad, esto no es necesario, pues la persona jurídica no es nada distinto de los hombres que están en las relaciones en que consiste esta figura. Es erróneo, por tanto, acudir, como hace Serick, a la figura de la simulación. Este tipo de problemas no se encuadra en los términos de un pretendido contraste entre realidad (o unidad) económica y forma (o distinción) jurídica (468). No es que se excluya la posibilidad de una simulación en el contrato de sociedad, si no que lo que se excluye es que pueda producirse una contraposición entre "Rechtsform" y "Realität juristischer Personen", suponiendo "una realtà delle persone giuridiche diversa da quella ricorrenza della fattispecie alla quale si applica la relativa normativa" (469).

Estas ideas son plenamente aplicables en el ámbito tributario, en el que "para la determinación, a efectos tributarios, del patrimonio o de la renta... el Derecho puede tener en cuenta distinciones correspondientes a las ex--

(468).- Ascarelli, Personalità giuridica e problemi delle società, cit., págs. 1016 y ss.

(469).- Ascarelli, Cooperativa e società. Concettualimo giuridico e magia delle parole, Riv. delle Società,

presadas con la normativa denominada persona jurídica, o no tenerlas en cuenta, o, por último, tenerlas en cuenta sólo para algunos de los supuestos a los que se aplica, en su propio ámbito, la normativa de la persona jurídica (por ejemplo, sólo para algunos tipos de sociedad), o sólo para algunos problemas" (470).

"Así -prosigue Ascarelli- puede ser diversa la disciplina tributaria según que la sociedad sea de capitales o de personas... También en este campo la solución no puede basarse en la existencia o no de personalidad jurídica (como sucede a menudo), sino que debe argumentarse en base a la normativa tributaria. Los conflictos de intereses que se presentan en materia tributaria serán resueltos por la normativa de la persona jurídica si se refieren a la legitimación para presentar declaraciones, actuar en el proceso... así como en relación a las sanciones pecuniarias por inobservancia de las respectivas normas, o a la posibilidad del Fisco para proceder en vía de ejecución forzosa sobre estos o aquellos bienes; pero no en relación a la posibilidad de considerar o no la renta de la sociedad como (proporcionalmente) del socio..." (471). En estos casos el conflicto de

1957, pág. 432.

(470).- Ascarelli, *Personalità giuridica e problemi delle società*, cit., págs. 1012-1013.

(471).- Ascarelli, *Personalità giuridica e problemi delle società*, cit., pág. 1013.

intereses pueda versar, afirma Ascarelli, sobre la oportunidad o no de favorecer el autofinanciamiento de la sociedad.

Llegado a este punto, pone como ejemplo de su posición en torno al significado de la personalidad jurídica, los casos de transparencia (aunque no emplea el término). Así, se refiere a las legislaciones fiscales "que, trasap--sando -se diría , siguiendo la opinión aquí criticada (se está refiriendo a la que denomina argumentación conceptualis--ta)- el esquema de la personalidad, gravan simultáneamente con un impuesto proporcional y (por parte del socio -persona física- y a cargo de éste) progresivo la renta social... No son desconocidas en la legislación fiscal disposiciones que traspasan la distinción entre renta de la sociedad y renta del socio, en sociedades de capitales con pocos socios ...". Sin embargo, en estos casos "no se plantea el tema de la afirmación o negación de la personalidad, si ésta se entiende en relación con la disciplina que con (el término de) personalidad se quiere indicar", ya que esta disciplina no afecta a la determinación o identificación del objeto del tributo (472).

(472).- Ascarelli, *Personalità giuridica e problemi delle società*, cit., pág. 1014 en nota 26.

B.- El régimen de transparencia y el desconocimiento de la personalidad jurídica.

a) La transparencia como técnica de "desestimación" de la personalidad jurídica.

Algún autor entiende que la transparencia es una aplicación al ámbito fiscal de la técnica mercantil de "desestimación" de la personalidad jurídica, o sea, lo que la doctrina alemana conoce como "Durchgriff bei juristischen Personen", y la italiana bajo la expresión popularizada por Verrucoli, de "superamento della personalità giuridica".

Así, Clavijo Hernández (473) afirma que con el régimen de transparencia fiscal "nuestro legislador no ha hecho sino levantar el velo (to lift the veil) en materia tributaria de la personalidad jurídica para ver realmente lo que hay detrás de ella. Toda vez que lo que define a este régimen es que las personas jurídicas pierden su tradicional opacidad, a pesar de su interposición, para dejar translucir lo que se encuentra más allá de su entidad moral". Ya con anterioridad a la entrada en vigor del régimen de transparencia, Velasco Alonso (474) denunciaba las desviaciones

(473).- Fr. Clavijo Hernández, Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1980, pág. 123.

(474).- Angel Velasco Alonso, La elusión fiscal en la Ley

institucionales en la utilización de las sociedades y, haciéndose eco de las doctrinas mercantilistas sobre abuso de la personalidad jurídica y penetración de la misma, concluía que "frente a las desviaciones del uso de la persona jurídica con fines de elusión fiscal, el Estado no puede aparecer indiferente. No es suficiente, a nuestro juicio, que el sistema fiscal denuncie tales supuestos de elusión y trate de corregirlos con la aplicación de tipos de gravamen diferentes, que reconduzcan el fenómeno a su verdadero cauce. Es necesario, además, llegar a una revisión más profunda del sistema fiscal que ponga al descubierto los manejos del abuso de la personalidad social y de los patrimonios separados". El mismo punto de vista se adopta en la literatura económico-financiera. Por ejemplo, Leif Muten (475) se refiere a "esa forma de construcción o bosquejo legal que se conoce como rasgar el velo societario... La independencia de la compañía respecto a sus accionistas es una solución práctica a un problema técnico, pero no un privilegio irrevocable de los accionistas para eludir sus actos al impacto del impuesto personal sobre la renta, escudándose a sí mismos tras un manto de aspecto social. Permanece como un tema de discusión, por supuesto, determinar hasta dónde puede el legislador tributario rasgar el velo".

de Medidas Urgentes, en Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, I, I.E.F., Madrid, 1977, págs. 494-497.

(475).- Leif Muten, On the Development of Income Taxation since World War I, traduc. en H.P.E., 1974 (núm. 30) pág. 452.

En este sentido se elogia el régimen de transparencia, tanto en relación con la imposición sobre la renta como en el Impuesto sobre el patrimonio. "Todo ello -escribe A. Ballesteros- es concordante con la corriente actual de sometimiento a revisión del dogma de los entes morales. Efectivamente, a lo largo de los años cincuenta, aparece en el Derecho comparado la tesis del levantamiento del velo o de la penetración de la personalidad jurídica, encaminada a la eliminación de los abusos cometidos a través de las personas jurídicas en fraude de terceros. Por ello, la iniciativa del legislador de introducir la transparencia fiscal no puede por menos que acogerse de forma favorable, al suponer un caso de levantamiento del velo de la personalidad jurídica de las sociedades en evitación del fraude fiscal, principalmente, que incluso la doctrina iusprivatista había denunciado" (476). La misma opinión ya había sido manifestada con anterioridad por R. Illescas Ortiz, el cual "sospecha" que "una figura como la introducida por el legislador fiscal de 1978 traspasa, con mucho, el velo que la personalidad jurídica extiende sobre las sociedades sometidas a la imputación fiscal" y, en este sentido, critica el régimen de transparencia desde un punto de vista técnico, pues "atenta contra principios elementales de la personalidad jurídica" y, en consecuencia, serán "numerosos los problemas que la prác-

(476).- A. Ballesteros, La transparencia fiscal, Civitas R. E.D.F., núm. 26, pág. 296.

tica va a suscitar dada la imprecisión de las normas fiscales y su falta de coordinación con las reglas substantivas en materia de persona jurídica y Derecho de sociedades". En cambio, desde la perspectiva de la política legislativa, el juicio que la decisión del legislador merece para este autor es totalmente distinta. Tras analizar el marco contemporáneo que delimita el dogma y la disciplina positiva de la persona jurídica y las actuales tendencias favorables a la eliminación de los abusos cometidos por esta vía, recuerda cómo "la aplicación práctica de la doctrina de la penetración, sin embargo, no ha tenido tanta fortuna como la aceptación de su formulación teórica". Frente a este panorama dogmático y jurisprudencial, de renovación, pero, al mismo tiempo, de cierto "impasse", entiende que un paso decisivo en apoyo de la tesis de la penetración de la personalidad jurídica es el artículo 7 del nuevo Título preliminar del Código Civil, al imponer la buena fe y sancionar el abuso de derecho y su ejercicio antisocial. "Obviamente, prosigue Illegas Ortíz, el levantamiento del velo de la personalidad jurídica queda muy facilitado por el pronunciamiento legislativo de índole general. Así configurado el contexto evolutivo contemporáneo de la personalidad moral, la intervención del legislador de 1978 no puede sino ser acogida favorablemente. La transparencia supone el establecimiento legal de un caso de levantamiento del velo de la personalidad de las sociedades -el caso tributario- para el que, incluso la doctrina iusprivatista, había denunciado la frecuencia de comisión de abusos de tal personalidad -abusos de derecho, en una palabra-. Dicho establecimiento es plenamente coherente

con los esfuerzos doctrinales privados, los titubeos jurisprudenciales y el gran paso dado por la legislación civil para dar plena carta de naturaleza en el ordenamiento español a la penetración de la personalidad jurídica" (477).

- b) Crítica de esta postura: el carácter limitado de la desestimación de la personalidad; la posibilidad de aplicar esta técnica en el ámbito tributario.

En nuestra opinión, la transparencia no puede considerarse en modo alguno un caso de "levantamiento del velo" o "desestimación" de la personalidad jurídica. Esta parece ser también la opinión de L. Stampa (478), cuando afirma que "nuestro Tribunal Supremo... recogió la doctrina de que con respecto a terceros, era posible y aún necesario levantar el velo de la persona jurídica para evitar el fraude legal. Pero lo hizo con criterio restrictivo y cuando las circunstancias de hecho lo justificaban claramente. La Ley que examinamos recoge esta corriente doctrinal y jurisprudencial

(477).- R. Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D. F., núm. 21, págs. 49 y ss., en especial págs. 52-53.

(478).- Leopoldo Stampa Sánchez, Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta, Ed. Der. Fin., Madrid, 1980, pág. 267.

a efectos meramente fiscales, pero sin tanta cautela y con excesiva generalidad. Pero, con la doctrina denominada de transparencia fiscal, se sufre una desviación y, más que atender a la elusión tributaria, lo que hace es establecer una fórmula de imputación de beneficios para determinados tipos de sociedades, que tributarán por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en lugar de por el Impuesto de Sociedades".

Más que una desviación de la técnica de "penetración", la transparencia supone el recurso a una técnica distinta. No es un caso de abuso de la personalidad jurídica, al menos no en los supuestos de transparencia voluntaria. El procedimiento de desestimación se caracteriza, como ya vimos, por tres notas que no se dan en el régimen de transparencia: su carácter puntual, excepcional, limitado a los casos de fraude o abuso; el carácter necesario del levantamiento del velo, que, en cuanto medida protectora de los intereses de terceros, no puede quedar al arbitrio del responsable del abuso; la necesidad de que la situación de abuso sea probada por quien la alega.

Ninguna de estas notas se producen en el caso de la transparencia, que, por un lado, es una previsión normativa generalizada a cierto tipo de sociedades (y no se limita a los casos de abuso de las posibilidades de configuración jurídica). Además es, en ocasiones, un régimen voluntario. Y en ningún caso, ya sea transparencia voluntaria o necesaria, se exige la prueba de la existencia de un abuso de derecho, ya que, si bien este elemento pudo estar en la men

te del legislador al establecer la transparencia, no transciende a su configuración positiva, en la que se prescinde de este elemento por completo.

En este sentido se manifiesta el profesor Albiñana. Comienza por subrayar las conexiones de la evolución de la imposición directa de las sociedades y demás entidades jurídicas con la doctrina científica y jurisprudencial que se viene elaborando en el ámbito jurídico-mercantil (479). Denominador común de uno y otro planteamiento es la utilización de la sociedad mercantil en su aspecto institucional con fines meramente instrumentales, esto es, con abstracción de la actividad y de la organización, que son las que fundamentan y justifican la asignación de personalidad jurídica a aquélla. Por tanto, afirma que el aspecto externo o institucional de la sociedad mercantil (disfrute de la personalidad jurídica), no debe prevalecer en todo caso y a todos los efectos, sobre el aspecto interno o contractual (asociación, organización, ejercicio, actividad empresarial, etc.) en los órdenes mercantil y tributario.

Sin embargo, no por eso deja de advertir la radical diferencia entre la técnica de la desestimación de la personalidad jurídica y el mecanismo de la transparencia fiscal. "La personalidad jurídica sólo es un velo que trans

(479).- C. Albiñana García-Quintana, La personalidad jurídica societaria y el impuesto, en "Anales del CUNEF"

parenta, y apenas separa, la realidad interna de las socie-
dades respecto de quienes con ella establecen relaciones
jurídicas. El Derecho mercantil, que no es tan sensible a
la realidad económica como tiene que serlo el Derecho tribu-
tario, reacciona... ante los concretos casos de abuso en el
empleo de formas societarias que conllevan el régimen pro-
pio de la personalidad jurídica. En cambio, el Derecho tri-
butario... acude al remedio heroico de la reforma legisla-
tiva, y no exige que exista abuso de la personalidad jurídi-
ca, pues basta que la situación real de la sociedad, fines
y organización, no se corresponda con la prevista por la
ley, para otorgar... el tratamiento jurídico (correspondien-
te al régimen de transparencia)" (480).

En resumen, el régimen de transparencia es una pre-
visión normativa generalizada a ciertos supuestos, que más
adelante examinaremos, y no un caso de "deestimación" de
la personalidad jurídica ante un abuso de derecho. Cosa dis-
tinta es que estos abusos puedan darse, como de hecho se
dan, en el ámbito tributario, y no sólo en las sociedades
transparentes. Ante estos casos deben arbitrarse las técni-
cas adecuadas, tanto en el Derecho financiero, como en otras
ramas. Una de estas técnicas es, obviamente, la "deestima-

(curso 1978-79), Madrid, 1979, págs. 11 y ss.

(480).- C. Albiñana García-Quintana, La personalidad jurídi-
ca societaria y el impuesto, cit., pág. 32.

ción" de la personalidad. Pero la transparencia es algo distinto ya que se aplica con carácter general, haya o no abuso.

Precisamente, el ámbito tributario es uno en los que más frecuentemente se ha denunciado la utilización deformada de los conceptos e institutos jurídico-privados y la "huída de los sujetos del impuesto hacia conceptos formales y situaciones aparentes, provocada por la constante presión tributaria, que lleva a los contribuyentes a aguzar el ingenio en busca de fórmulas nuevas, que alivien aquella carga tributaria, cuando no a recurrir abiertamente a ocultaciones y disimulaciones, servidos por los llamados negocios jurídicos indirectos, negocios fiduciarios, operaciones de cobertura..." (481)

Son frecuentes los casos en que la sociedad se constituye para negar a la Hacienda Pública el acceso directo a la renta de los socios. En tales casos, así como "en las sociedades de inversión mobiliaria, que no nacen para captar el ahorro genéricamente entendido, sino para situar las inversiones de grupos familiares al abrigo de los gravámenes de las plusvalías y de las herencias y donaciones, es evidente que está presente la doctrina del abuso del derecho

(481).- A. Polo Díez, Financiación de Empresas, previsión fiscal y sinceridad jurídica, en VI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. Der. Fin., Madrid,

mediante el uso de formas jurídicas establecidas o autorizadas para otros fines" (482).

En estos supuestos, es decir, en los casos concretos de abuso de las posibilidades de configuración jurídica, es posible aplicar la técnica de la desestimación. "Si en determinados supuestos el propio Derecho privado autoriza la penetración hasta la realidad que cubre el manto de la personalidad jurídica; si para la doctrina y la jurisprudencia privatísticas, en ciertas circunstancias, no constituye la personalidad jurídica una barrera infranqueable respecto de los socios y del patrimonio social, y si estas posiciones científicas se adoptan sin negar la realidad de las personas jurídicas, entendemos que el Derecho impositivo, dada su peculiar naturaleza, puede aprehender el sustrato real que vela la personalidad jurídica sin incurrir, por ello, en anatema" (483).

Lo que importa ahora es señalar que la transparencia no es un supuesto de "penetración", sino un régimen general de tributación para ciertas sociedades. La técnica de la penetración es también teóricamente aplicable a las so-

1958, págs. 159-160.

(482).- C. Albiñana García-Quintana, La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria, Civitas R.E.D.F., núm. 15-16, pág. 474.

(483).- C. Albiñana García-Quintana, Prólogo a la obra de J.

ciedades, pero, como venimos diciendo, sólo en casos de fraude o abuso. Así, en el Derecho tributario alemán se establece que "los negocios simulados y las actuaciones ficticias son irrelevantes a efectos tributarios. Cuando mediante un negocio simulado se encubra otro negocio jurídico, será el negocio encubierto el decisivo a efectos tributarios" (párrafo 2 del parágrafo 41 de la Ordenanza Tributaria Alemana). "La Ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos" (parágrafo 42) (484).

En el Derecho español la base positiva adecuada para desconocer, en caso de fraude o abuso, la personalidad jurídica, serán los artículos 6.4 y 7 del C.C. Si la creación de la sociedad se produce en fraude de ley, esto es, persigue un resultado contrario al ordenamiento jurídico (como, por ejemplo, evadir el pago de los impuestos), la sanción prevista en el citado precepto es la aplicación de la norma que se trata de eludir, lo que, entendemos, permitiría penetrar a través de la personalidad jurídica. Sin embargo, este precepto del Derecho común no resulta aplica-

Soto Guinda, La tributación... cit., pág. 35.

(484).- "Abgabenordnung", Bundesgesetzblatt I, de 23 de marzo de 1976, págs. 613-700 (Ordenanza Tributaria Alemana de 1977, parágrafos 41 y 42, traducción de C.

ble, al haber normas específicas en la Ley General Tributaria. Cabe citar, en este sentido, el artículo 25, en virtud del cual "el impuesto se exigirá conforme a la verdadera naturalaleza jurídica o económica del hecho imponible", que recuerda el parágrafo 42 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1977. Y el artículo 24.2, sobre el fraude de Ley, que, como ha puesto de relieve la doctrina, resulta prácticamente inutilizable, al exigir que los hechos se realicen "con el propósito probado de eludir el Impuesto". Este requisito subjetivo, sin embargo, no es requerido por el Código Civil, que construye el fraude sobre bases objetivas, siendo suficiente el resultado contrario al ordenamiento jurídico. En esta línea se sitúa la regulación del fraude en el Proyecto de Ley sobre Infracciones y Sanciones Tributarias, como veremos más adelante.

- c) La distinción entre personalidad fiscal y personalidad civil como base para la explicación de la transparencia.

Esta línea interpretativa supone resucitar la tradicional afirmación de una capacidad jurídica tributaria especial, que en su momento se utilizó para explicar la pre--tendida extensión de la personalidad en el ámbito tributa--

rio, y que ya fue expuesta en un epígrafe anterior, recogiendo las certeras críticas de L. V. Berliri y A. Berliri.

El propio legislador parece sostener esta opinión. Así, la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades afirmaba que "la noción de transparencia fiscal implica una negación de la personalidad fiscal de un determinado tipo de sociedades o asociaciones".

En cuanto a la doctrina, son numerosos los autores que de una manera más o menos explícita sostienen esta idea. Así, por ejemplo, A. Caro (485), afirma que, en definitiva, la sociedad "no es otra cosa que una ficción montada por los hombres" y la transparencia "no es sino la negativa del Estado a reconocer la validez de aquella convención sobre la personalidad societaria, reducida a una determinada y concreta area: la fiscal". Y en la doctrina italiana, Gian Antonio Micheli considera la transparencia como una "hipótesis de subjetividad, por así decirlo, incompleta a fines impositivos" (486).

Pero quien con mayor detenimiento ha desarrollado este punto de vista es H. Salvador Bullón, quien sostiene

(485).- A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, C.T., núm. 29, 1979, págs. 75-76.

(486).- G. A. Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977 (núm. 3), pág. 426.

una diversidad de concepción de la personalidad: por el Derecho privado, de un lado, y en el Derecho fiscal, por otro. La personalidad fiscal se caracteriza, según este autor, por ser una personalidad pasiva y derivada, frente a la personalidad jurídica de Derecho privado que es activa y originaria (487).

La personalidad fiscal es "pasiva" en cuanto supone la posibilidad de ser susceptible de gravamen, o sujeto pasivo del tributo. En cambio la personalidad de Derecho privado, siempre según este autor, supone la titularidad o posibilidad "activa" de derechos y obligaciones. En apoyo de su tesis cita el artículo 33 de la Ley General Tributaria, del que deduce que la personalidad jurídica no es necesaria para tener la fiscal. Menciona, además, el capítulo III del título II de la Ley General Tributaria, cuyo epígrafe reza "el sujeto pasivo" y en el cual, desde el artículo 30, que lo inicia, lo que destaca es la pasividad o sujeción al tributo, la obligación de realizar prestaciones tributarias. Así, el artículo 31 habla de la "carga tributaria" que la Ley impone (párrafo 1), y que el contribuyente ha de soportar (párrafo 2), aún a pesar de la traslación del impuesto. Y a la obligación de cumplir las prestaciones vuelve a referirse expresamente el artículo 32.

(487).- H. Salvador Bullón, La transparencia de sociedades, Cirde, Madrid, 1981, págs. 91 y ss.

Como segunda nota de la personalidad fiscal, se refiere H. Salvador Bullón a su carácter "derivado, o no originario". Con ello quiere significar que el sujeto pasivo lo es por la atribución al mismo de un patrimonio separado, o una unidad económica, o sea, "por ponerlo en relación, más de hecho que de Derecho, con el hecho imponible", sin que interese a la norma fiscal si hay personalidad, natural o jurídica. Para ratificar esta opinión menciona algunas Resoluciones del T.E.A.C. y una sentencia del Tribunal Supremo, de 18 de noviembre de 1977, de la que resalta el siguiente considerando: "para la imposición se exige un acto o hecho económico o jurídico que demuestre la capacidad contributiva del sujeto pasivo".

En base a estas ideas explica el régimen de transparencia afirmando que como la personalidad fiscal (posibilidad de ser sujeto de gravamen) va unida a titularidad o relación con el hecho imponible, resulta que "en síntesis, el legislador -mediante el referido régimen de transparencia fiscal- sustrae el hecho imponible de manos de la sociedad y lo atribuye o concreta en la persona del socio... Como se ve, la personalidad fiscal de la sociedad desaparece: no se la considera ligada al hecho imponible (beneficios producidos en la gestión social), sino que éstos se atribuyen a los socios en la proporción dicha de la cuota social de cada uno de éstos en el capital de la entidad" (488).

(488).- H. Salvador Bullón, La transparencia de sociedades,

El razonamiento se complica al realizar un severa crítica de la transparencia fiscal porque "contraviene, viola o al menos olvida los principios esenciales sobre la personalidad fiscal; pues si los bienes, de una y otra índole, son de la sociedad, ella debe ser el sujeto de imposición" (489). En este sentido parece considerar la transparencia como una presunción de fraude, lo que va contra los principios constitucionales más elementales. Haciéndose eco de la doctrina ius-privatista, recuerda que "la penetración sistemática en el órbita interna de la sociedad o persona jurídica, en persecución de las personas que la componen, o los bienes que en ella se agrupan formando su patrimonio, sólo puede admitirse en casos concretos, o sea, cuando existe abuso de derecho por medio de la persona jurídica, o mediante ella se realiza el fraude. Pero, la mala fe de la sociedad y los socios no puede presumirse, salvo que la mentalidad que las estudia o contempla sea retorcida o malévola, pues el principio esencial en nuestro Derecho es exactamente el contrario: que la buena fe se presume siempre (490). Al parecer, los casos de transparencia son una excepción a este principio. Es algo que el legislador ha dictado "quia

cit., págs. 99-100.

(489).- H. Salvador Bullón, La transparencia de sociedades, cit., pág. 103.

(490).- H. Salvador Bullón, La transparencia de sociedades, cit., pág. 101.

nominor leo" (491).

d) Crítica de esta postura: la unicidad del concepto de persona en todo el ordenamiento jurídico.

La postura doctrinal que acabamos de exponer suscita numerosas dudas. En primer lugar, es difícilmente explicable ese afán por distinguir la personalidad fiscal de la del Derecho privado, para llegar luego a la conclusión de que el régimen de transparencia desconoce la personalidad fiscal. Quizás, entendemos, no suponga desconocer la personalidad de Derecho privado, pues el que la sociedad transparente deje de ser considerada sujeto pasivo, sólo afecta a la titularidad pasiva (fiscal) y no a la activa (de Derecho privado).

En cuanto al apoyo jurisprudencial, el considerando del Tribunal Supremo transcrito se limita a señalar que es sujeto pasivo (contribuyente) quien realiza el hecho imponible, de lo que no se deduce en modo alguno que el dato de la personalidad sea irrelevante. Estar en la relación que marca la Ley con el supuesto de hecho es necesario para que nazca a cargo de una "persona" la obligación tributaria,

(491).- H. Salvador Bullón, la transparencia de sociedades, cit., pág. 103.

obviamente, pero, además, es preciso disfrutar de la aptitud para ser titular de relaciones jurídicas.

Por lo que se refiere a la transparencia como presunción de fraude, baste recordar aquí la opinión ya desarrollada en el sentido de que la transparencia no es un caso de penetración o desestimación de la personalidad jurídica, sino una previsión normativa general cuya construcción positiva prescinde de toda idea de mala fe, fraude, abuso de derecho, etc. (por más que estas motivaciones hayan pesado en el ánimo del legislador al establecer el régimen de transparencia necesaria).

Finalmente y con carácter general, para rechazar esta postura basta recordar las conclusiones a que hemos llegado en el examen del significado técnico de la personalidad jurídica, recordando su validez, en cuanto concepto fundamental de la Teoría General del Derecho, en todos los ámbitos del ordenamiento jurídico.

- e) El desconocimiento de la personalidad como previsión normativa generalizada en los supuestos de transparencia.

Rechazada la idea de personalidad específicamente tributaria, y la de "penetración" de la personalidad jurídica, en base a que la transparencia no es un remedio excepcional frente a casos concretos de abuso de la personalidad,

sólo queda plantearse si el régimen de imputación supone, como previsión normativa generalizada, el desconocimiento de la personalidad jurídica de ciertas sociedades.

Ello supondría considerar la personalidad como una "cómoda ficción" de la que el legislador podría prescindir a su antojo. Este planteamiento es sostenido por un sector de la doctrina hacendística, dentro del que cabe mencionar a M. Lauré, al denunciar lo que el denomina "espejismo de la juridicidad" (492).

Pero, en ese caso, habría que renunciar a entender el ordenamiento en términos de lógica jurídica, ya que tal postura supone relativizar las categorías jurídicas. Precisamente esta relativización del concepto de persona es la que denuncia José Menéndez (493), al afirmar que el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas incide en una "desviación jurídica", ya que, "saltándose a la torera los frenos jurídicos, somete a determinadas sociedades a un paralelo régimen que el establecido para las comunidades, prescindiendo de la superestructura jurídica que representa el hecho de existir una personalidad independiente de los socios... Se trata de un privilegio injustificable si contrastamos la situación con la pureza con

(492).- Maurice Lauré, Tratado de Política Fiscal, Ed. Der. Fin., Madrid, 1960, págs. 375-377.

(493).- José Menéndez Hernández, Comentarios a la Reforma

ceptual de las instituciones jurídicas. Paradójicamente, a una realidad societaria se la declara excedente forzosa del escalafón de las sociedades en activo. En este sentido, el párrafo último del artículo 12 no deja lugar a dudas: las entidades mencionadas no tributarán por el impuesto sobre sociedades".

Una opinión análoga expresa Nicola D'Amati, al enfrentarse con las rentas de las sociedades simples, colectivas, y comanditarias simples, que se imputan a cada socio, independientemente de su efectiva percepción, según el Derechi italiano. "La norma -afirma- parece, antes que nada, absurda bajo el punto de vista jurídico, en cuanto desconoce la subjetividad tributaria de estas entidades " (494). En la misma línea se expresa Euclide Antonini, según el cual "si es cierto que el impuesto sobre la renta de las personas jurídicas puede aplicarse también a sujetos distintos de las personas jurídicas, en cambio no es cierto que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas pueda ser aplicado a los socios de las personas jurídicas directamente, esto es, por transparencia (cioè per trasparenza); lo que equivale a decir que, desde el punto de vista tributario, el legislador no puede, como se suele decir, superar el esque-

Fiscal, Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, núm. 533 (1979), pág. 820.

(494).- Nicola D'Amati, Il reddito d'impresa. problemi e tecniche, en "La struttura dell'impresa e l'imposi

ma de la personalidad jurídica, al menos como previsión normativa generalizada (almeno per quanto riguarda una previsione normativa generalizzata) " (495).

f) Crítica de esta postura: la explicación de la transparencia en términos de lógica jurídica. Especial referencia a la tesis de Euclide Antonini.

No cabe sostener una concepción relativizadora de los conceptos jurídicos, afirmando que la personalidad es una "cómoda ficción" de la que el legislador puede prescindir en un momento dado. En este sentido hemos recogido las opiniones de N. D'Amati y E. Antonini en la literatura italiana. Pero tampoco basta con afirmar la imposibilidad de relativizar la categoría de persona. Ante la existencia, en la legislación positiva de diversos países, de regímenes de transparencia, no es admisible calificar esta normativa de "absurda desde el punto de vista jurídico" (D'Amati). Es preciso explicar la transparencia en términos de lógica jurídica, esto es, respetando el principio de no contradic--

zione fiscale" (Atti del Convegno di S. Remo: 21-23 marzo 1980), Cedam. Padua, 1981, pág. 101.

(495).- Euclide Antonini, Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1978 (núm. 3), pág. 387.

ción: el legislador no puede negar en el ámbito tributario lo que afirma en el ordenamiento general.

Una explicación del principio de transparencia, con especial hincapié en los presupuestos metodológicos, nos la ofrece precisamente Euclide Antonini (496), siguiendo en gran parte las ideas de T. Ascarelli sobre la persona lidad jurídica, aunque no menciona a este autor (497).

El propósito declarado de Antonini, al enfrentarse con el tema de la transparencia fiscal, es mostrar la va lidez de los criterios metodológicos con los cuales deben ser resueltos, en sede legislativa, y más todavía en sede interpretativa, los problemas atinentes a la subjetividad tributaria.

(496).- Relazione del Prof. Euclide Antonini, "Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito" (Banco di Roma, Convegno di studi sul tema: Il reddito d'impresa, Roma, 10-12 dicembre 1973). Publicado en un volumen colectivo, bajo el título "Il reddito d'impresa; Incontri con il Banco di Roma", 1974, II, págs. 89 y ss. (las citas son de un ejemplar fotocopiado de la ponencia).

(497).- Como hemos visto, para Ascarelli, "persona jurídica" sólo es una expresión abreviada para referirse a una normativa unitaria (sobre legitimación, persona lidad...). En la transparencia no hay desconocimiento o superación de la personalidad jurídica, porque en este ámbito no son aplicables las normas que inte gran esa normativa. No es un problema de desconocimiento o no de la personalidad jurídica, sino de

Recordemos que en Derecho italiano las sociedades de personas carecen de personalidad jurídica, aunque un numeroso sector doctrinal se muestra partidario de superar el lenguaje legislativo, y extender el atributo de la personalidad también a este tipo de sociedades. El régimen de transparencia se aplica precisamente a esas sociedades.

Comienza Antonini subrayando que el concepto de persona jurídica aparece completamente neutro en la jurisprudencia sobre la sociedad de personas (498). Del examen de esta jurisprudencia, sobre problemas relativos a las relaciones de la sociedad de personas con los socios, de los socios con terceros, y de la sociedad con terceros, resulta que la premisa del razonamiento (la ausencia de personalidad jurídica en este tipo de sociedades) no justifica en modo alguno, desde un punto de vista lógico, la solución adoptada, pues a la misma solución se podría llegar por otras vías, o bien era rechazable en base a normas específicas sobre el supuesto planteado. En consecuencia, la aceptación de esta premisa (ausencia de personalidad) es un procedimiento lógico totalmente insatisfactorio, debido a la natu-

identificación del campo de aplicación de la disciplina denominada "persona jurídica" (Vid. Tullio Ascarelli, *Personalità giuridica e problemi delle società*, cit., págs. 981 y ss., en especial pág. 1014 en nota).

(498).- E. Antonini, *Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito*, cit., pág. 2; Vid. tb. Gal-

raleza misma del concepto de "persona jurídica". La línea de argumentación jurisprudencial adolece del vicio de "economía de pensamiento": encuentra cómodo partir de una premisa que se asume como omnivalente (persona jurídica como un nuevo sujeto, ausencia de personalidad como ausencia de sujeto distinto), para deducir de ella en términos simplistas los diversos y complejos problemas, cuyo origen y solución radican en principios y normas específicas distintas de esa inconsistente premisa (499).

Para Antonini, el concepto de persona jurídica es "indiferente" para solucionar los problemas que plantean los fenómenos fiscalmente relevantes referibles a varios sujetos, y correlativamente, el concepto de "subjetividad tributaria", entendido como subjetividad sectorial, es "inconsistente", ya que las normas en que se apoya la afirmación de esta subjetividad especial han sido dictadas para solu--cionar una serie de problemas que nada tienen que ver con

gano, La società semplice, Giuffrè, Milán, 1972, págs. 115 y ss.

(499).- "Se enuncia por la jurisprudencia el principio de que las sociedades de personas carecen de personalidad jurídica, pero como la mecánica aplicación de este principio conduciría, en el caso concreto, a conclusiones que parecen incongruentes, se precisa que estas sociedades, si bien privadas de personalidad jurídica, están, sin embargo, dotadas de una cierta subjetividad. Se llega así (partiendo de la premisa de que las sociedades de personas no son

una implícita premisa de subjetividad (500).

Estas consideraciones se enmarcan en una premisa metodológica más amplia: "que el concepto de persona jurídica, lo mismo que cualquier otro concepto jurídico, es el resultado de un proceso de abstracción de disposiciones legislativas y tiene, por tanto, los límites propios del alcance de tales disposiciones" (501).

Tales conceptos, a menudo, vienen elaborados y enmascarados en un contexto que mira a la solución de un problema particular y tienen, por tanto, una validez limitada a ese problema y a la solución dada a ese problema: No pueden ser asumidos por el intérprete como premisas vinculantes, cuando se trate de problemas que tienen otra razón de ser y normas y principios aplicables distintos.

El concepto de persona es el resumen de las normas que, al producirse ciertos supuestos, disciplinan el comportamiento de varias personas reunidas voluntariamente

personas jurídicas) a la misma conclusión jurídica a la que se habría podido llegar partiendo de la premisa de que estas sociedades son personas jurídicas" (Vid. E. Antonini, *Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito*, cit., pág. 12).

(500).- Estas conclusiones ya fueron expuestas por E. Antonini en *La soggettività tributaria*, Morano, Nápoles 1965.

(501).- E. Antonini, *Le società a base personale: trasparen*

o coactivamente para determinados fines, o el comportamiento de determinados hombres llamados a administrar determinados bienes con fines institucionales.

El concepto de sujeto autónomo, tercero frente a los miembros y a los que no son miembros, deriva sobre todo de las normas sobre responsabilidad por las obligaciones asumidas por la pluralidad de sujetos a través del mecanismo formativo y expresivo de la voluntad (colegialidad, representación orgánica, etc.)

Estas normas sólo son aplicables a los supuestos para los que han sido dictadas. El legislador puede reducir o eliminar su alcance cuantas veces sea necesario en vista de las peculiares características del supuesto. Como ejemplo, menciona Antonini el caso de la sociedad unipersonal, en el que la personalidad jurídica sólo expresa la normativa concerniente a la actuación social y ciertas formalidades, excluyéndose las normas limitativas de la responsabilidad.

Una prueba más de esta libertad del legislador es el régimen de transparencia previsto para las sociedades de personas que tengan la sede, o el objeto social, o desarrollen su actividad en el Estado, mientras que las mismas sociedades se consideran sujetos pasivos del impuesto sobre

las personas jurídicas si no tienen la sede ni el objeto so
cial ni desarrollan su actividad en el Estado.

Toda la problemática del "superamento" de la personalidad jurídica no es otra cosa que la problemática de la aplicación de las normas que se resumen con este término (el de persona), cuantas veces desaparezca la causa que el ordenamiento sitúa en la base de la validez de las citadas normas.

La definición normativa es libre de cualquier otro vínculo, o mejor dicho, es "una redifinizione di volta in volta variante col mutare dei fini delle norme" (502). Pero esta libertad no existe respecto a la noción de persona, salvo que el legislador elimine el núcleo normativo que esta noción expresa. No basta cambiar el término, si no se cam
bia la normativa que ese término resume.

A la luz de estas consideraciones, estima Antonini que el intérprete no debe plantearse el problema de si el legislador ha sido coherente con la "naturaleza" de las sociedades colectivas o comanditarias simples (transparentes en el Derecho italiano), ya se entienda esta naturaleza como el concepto jurídico de estas sociedades, como la concepción histórica o económico-social de las mismas, como la peculiar

(502).- E. Antonini, Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1978

solución del Código Civil, o como la síntesis dogmática operada por la doctrina.

Lo único que es lícito al intérprete preguntarse no es la coherencia de las soluciones tributarias con una determinada premisa de tipo conceptual, sino únicamente la coherencia entendida en el sentido:

- De no crear antinomias entre las singulares y específicas disposiciones de las diversas normas.
- De concordancia teleológica entre la finalidad de política tributaria y cada singular precepto.
- De correlación entre reglas económico-financieras y normas legales.
- De coherencia entre cada disposición concreta y cada clase de tributo.
- De respeto a los límites constitucionales.
- De observancia del límite de capacidad contributiva, determinable como efecto de algunas normas del Derecho civil (por ejemplo, sobre disponibilidad de la renta por los

socios de las entidades transparentes).

Y nada más. Cualquier otra valoración sobre la coherencia del legislador constituye " un ossequio ad un ma--linteso criterio di formalismo concettuale" (503).

Esta explicación de Antonini, cuyas premisas metodológicas acabamos de exponer, excluye radicalmente la posibilidad de superar el esquema de la personalidad jurídica mediante la transparencia. Si se trata de entidades en las que su propia normativa excluye la disponibilidad de la renta por los socios sería inconstitucional el régimen de transparencia por violar el principio de capacidad contributiva. Si la renta es disponible (nótese que no se dice que la renta haya sido efectivamente percibida) no estamos en un su--puesto en que resulte aplicable el conjunto de normas que se expresan con el término "persona jurídica" y, por tanto, no hay desconocimiento de la personalidad.

Sin perjuicio de los aspectos positivos de esta aportación, que permite desterrar definitivamente la idea de la transparencia como "penetración" o "superación" de la personalidad jurídica, hay que proceder con suma cautela al trasladar estas ideas al ordenamiento español, ya que la

(503).- E. Antonini, Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito, cit., pág. 5.

configuración de la transparencia es distinta (afecta a Sociedades Anónimas), y, sobre todo, el concepto de persona que manejamos es más amplio: su significado técnico se reduce a los rasgos comunes a toda clase de personas, o sea, fundamentalmente a la capacidad jurídica. La personalidad, tal como la hemos definido anteriormente, es un atributo, una cualidad del ente (aptitud para ser titular de relaciones jurídicas), y no, como afirma Antonini, la síntesis de un conjunto de normas sobre actuación y responsabilidad.

C.- La personalidad jurídica de las sociedades transparentes.

La transparencia no supone, como hemos visto, desconocer la personalidad de determinadas sociedades, sino que éstas siguen jugando un importante papel en el Derecho, incluido el ámbito tributario (a). El régimen de transparencia se explica en base a la autonomía del legislador para delimitar el objeto del tributo, lo que no supone relativizar la categoría de persona (b).

- a) Papel de la sociedad transparente en el Derecho: la distinción entre sujeto instrumental y sujeto directo.

Incluso los autores que sostienen que la transparencia supone el desconocimiento de la personalidad (504), limitan éste al ámbito fiscal, reconociendo el papel de las sociedades transparentes en otros ámbitos del ordenamiento jurídico. Así, Cervera González (505) escribe que "... el ámbito de la transparencia se limita al terreno fiscal, y más concretamente, únicamente en lo que se refiere a los impuestos sobre la renta sin perjuicio de que en un futuro, tal vez, pudiera ampliarse a otros tributos... Por consiguiente, el ámbito de actuaciones de estas sociedades no queda afectado, salvo la excepción señalada, y así, por ejemplo, su personalidad jurídica no queda modificada, sus responsabilidades por actos o contratos permanece inalterable en la esfera mercantil, así como no varían los derechos y obligaciones generales de los socios, sin perjuicio de que se puedan originar otros adicionales...". Para Leopoldo Stampa, las sociedades transparentes "continuarán conservando plenamente su carácter de sociedades y se regirán por las leyes sustantivas y fiscales aplicables a tales sociedades" (506). "El ordenamiento jurídico -afirma A. Caro- reco

(504).- Sobre la posición de que la "integración" del Impuesto de sociedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, implica negar la personalidad jurídica de las sociedades a efectos tributarios, vid. las consideraciones de Albiñana, Prólogo a la obra de J. Soto Guinda, cit., págs. 32 y ss.

(505).- Julián Cervera González, Las sociedades transparentes, C.T., núm. 31, 1979, pág. 49.

(506).- L. Stampa Sánchez, Estudio sistemático del Impuesto

noce, protege, tutela y disciplina igualmente a las sociedades transparentes con la sola quiebra del diálogo fiscal que lo declina" (507).

En el mismo sentido, Zurdo Ruiz-Ayucar observa que la exclusión de las sociedades transparentes lo es sólo a efectos de incidencia tributaria material. Es decir, "el legislador, cuando ordena la transparencia, no desconoce ni la legislación sustantiva civil o mercantil, que domina, según la autonomía de la voluntad que presidió el contrato social como acto constitutivo; ni siquiera excluye el régimen fiscal propio de las sociedades; el régimen de transparencia respeta íntegramente la normativa privada y pública de las personas morales, y no hay más que la ordenación de un efecto económico: habida cuenta de que el fundamento propio del tributo (en cuanto determinante de incidencia o carga fiscal adicional) no está presente en estos casos, se actúa como si la sociedad no existiese, y el resultado se imputa inmediatamente a los socios, como si no hubiese habido sociedad; pero obsérvese que esta norma afecta sólo a la aplicación del tipo de gravamen del impuesto; no puede hablarse, por tanto, de que el régimen de transparencia vulnere, en principio, los fundamentos de derecho sustantivo, que presi

sobre la Renta, Ed. Der. Fin., Madrid, 1980, pág. 267.

(507).- A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, C.T., núm. 29 (1979), pág. 76.

dieron y presiden siempre el régimen de la sociedad en transparencia fiscal" (508). En nuestra opinión, debe matizarse que el efecto de la transparencia no es de naturaleza económica, o mejor dicho, al análisis jurídico del régimen de transparencia no interesan los efectos extrajurídicos. Y, a demás, el único efecto de la transparencia no se produce en relación con el tipo de gravamen aplicable. En nuestra opinión, la sociedad transparente no es sujeto pasivo del impuesto, pero ello no vulnera tampoco principio alguno de Derecho sustantivo.

Para determinar el papel de la sociedad transpa--rente en el Derecho resulta fundamental recordar la distinción entre persona y sujeto en sentido técnico. Persona es el ente con "aptitud" para ser titular de relaciones jurídicas. Sujeto es la persona que efectivamente asume la titularidad de una relación jurídica. Y si bien todo sujeto es persona (pues la titularidad efectiva presupone la aptitud para ser titular), no toda persona es sujeto de todas y cada una de las relaciones jurídicas (pues la potencia no implica necesariamente el acto). Así, por ejemplo, las personas jurídicas no son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y ello no supone, obviamente, desconocer su personalidad.

(508).- J. Zurdo Ruíz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, R.D,F,H.P., núm. 142 (1979), págs. 730-731.

En el régimen de transparencia no se plantea un problema de aptitud (de personalidad), sino de efectiva titularidad, lo cual depende de que se produzcan las circunstancias previstas en la Ley. Por lo tanto, las sociedades transparentes poseen personalidad jurídica en todos los ámbitos, incluido el tributario. Y, dentro de éste, esa personalidad se manifiesta al asumir la condición de sujeto pasivo de diversos tributos, y al asumir la condición de sujeto pasivo de determinados vínculos (no de la obligación tributaria) que surgen en la dinámica aplicativa del régimen de transparencia.

En este sentido ha de mencionarse la distinción que establece Euclide Antonini (509), entre la sociedad transparente "como sujeto pasivo directo" y "como sujeto pasivo instrumental". Como sujeto pasivo directo la sociedad asume la titularidad de la obligación tributaria de una serie de tributos (por ejemplo, en el Derecho español, el Impuesto General sobre el Tráfico de Empresas, la Contribución urbana, rústica, etc.). Como sujeto pasivo instrumental aparece la sociedad en el régimen de transparencia: la instrumentalidad se manifiesta, "por una parte, en la determinación de la renta o beneficio en cabeza de la sociedad; solución esta de carácter obligado por cuanto se refiere al elemento de base del cálculo... y, por otra parte, en la

(509).- E. Antonini, Le società a base personale: trasparen

obligación de una declaración que también las sociedades de ben presentar a fin de determinar la renta imputable a cada socio" (510).

En resumen, el papel de la sociedad transparente en el Derecho consiste (sin ánimo exhaustivo) en que:

- Goza de capacidad jurídica (aptitud para ser ti tular de relaciones jurídicas), lo que es inherente al propio concepto de persona.

- Puede ser sujeto pasivo de los tributos en que así se establezca.

- No es sujeto pasivo de la obligación tributaria que correspondería al Impuesto sobre Sociedades, pero no por falta de aptitud (personalidad), sino por establecerlo así el legislador.

- Es, en cambio, sujeto pasivo de una serie de obligaciones formales, como presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades, relación de socios con mención del resultado imputable a cada uno, llevar la contabilidad adecuada, facilitar la práctica de inspecciones, proporcionar

za fiscale del reddito, cit., págs. 8 y ss.

(510).- E. Antonini, Le società a base personale: trasparen za fiscale del reddito, cit., pág. 10.

los datos, informes o antecedentes, que se le soliciten por la Administración tributaria, etc.

- Y, por último, tiene un papel puramente fáctico, en cuanto centro unitario de referencia para calcular la cuantía del beneficio o pérdida que debe imputarse a cada socio.

- b) La explicación de la transparencia en base a la autonomía del legislador para la delimitación del hecho imponible.

Como ya hemos afirmado al comienzo de este capítulo, el legislador, al seleccionar los hechos imponibles y delimitar los sujetos pasivos, está vinculado por los conceptos, como el de persona, de validez general para todo el ordenamiento jurídico, pero "es soberano para caracterizar como estime más conveniente el objeto impositivo" (511).

El legislador, dentro de su peculiar criterio de valoración, juzga que determinados hechos de la vida social son reveladores de capacidad contributiva y los juridifica, elevándolos a presupuesto de hecho de los tributos y atribu

(511).- F. Sáinz de Bujanda, Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario, en Hacienda y Derecho, vol. I, pág. 41.

yéndoles, consiguientemente, el efecto jurídico de hacer surgir a cargo de ciertas "personas" una obligación tributaria.

En el régimen de transparencia el legislador entiende que ser socio de una entidad que obtiene renta revela la capacidad contributiva, y, en consecuencia, delimita este hecho, haciendo nacer la obligación tributaria a cargo de una persona: el socio. No hay quiebra alguna de la dogmática jurídica, pues el sujeto pasivo, el socio, ostenta personalidad jurídica.

En este sentido hay que poner de relieve el significado puramente fáctico del hecho imponible respecto al nacimiento de la obligación tributaria (512). Ciertamente, en un sentido jurídico, la renta la obtiene la sociedad transparente, en la medida en que está dotada de personalidad jurídica. Pero el legislador puede considerar que ese hecho revela capacidad contributiva de los socios y, en consecuencia, puede decidir gravar a éstos. Por ello, entendemos que en la transparencia no es que la renta se entienda obtenida por los socios, como si no existiera sociedad, sino más bien que se entiende que el hecho imponible lo realiza quien es

(512).- Cfr. F. Sáinz de Bujanda, Concepto de hecho imponible, en Hacienda y Derecho, vol. IV, pág. 293; y F. Vicente-Arche Domingo, Consideraciones sobre el hecho imponible, R.D.F.H.P., núm. 39, 1960, pág. 550.

miembro de una sociedad que obtiene renta. El legislador puede entender preferible esta configuración del hecho imponible, frente a la tradicional, en virtud de la cual la sociedad que obtiene renta realiza el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades. El objeto del tributo es, en ambos casos, la renta de la sociedad. Lo que varía es la caracterización del objeto impositivo, que, sea cual sea, no atenta contra la personalidad jurídica de las sociedades.

Mantener otra cosa supone desconocer el significado técnico actual de la personalidad jurídica. La afirmación de que la renta obtenida por una sociedad sólo puede ser gravada en cabeza de ésta incurre en el ya denunciado prejuicio antropológico. En efecto, del tributo que grave la renta de una persona física sólo puede ser sujeto pasivo esa persona física. Pero esta idea no es trasladable al campo de las personas jurídicas, ya que éstas, son, en definitiva, instrumento de los intereses humanos, y este carácter instrumental permite considerar que la renta obtenida por una sociedad pone de manifiesto la capacidad contributiva de sus miembros.

5. Conclusiones.

Respecto al tradicional problema del conflicto entre categorías civiles y tributarias hay que afirmar que los conceptos propios de la Teoría General del Derecho, como es el caso del concepto de persona, aunque se hayan formado históricamente en el ámbito civil, son válidos para todos los sectores del ordenamiento. Mantener una postura relativizadora de las categorías jurídicas supondría renunciar a la posibilidad de entender el Derecho positivo.

En concreto, el concepto de persona en su sentido técnico actual es plenamente respetado por el régimen de transparencia. Este concepto, cuyo significado originario se reduce a las entidades absolutamente independientes de sus miembros, en su voluntad y en su finalidad (altruísta), ha ido sufriendo un progresivo ensanchamiento, fundamentalmente con el reconocimiento de la personalidad de las sociedades mercantiles. Por otra parte, la dogmática alemana del siglo XIX mitifica la persona jurídica, creyendo encontrar el progreso en una asimilación con las personas físicas, tan completa como fuera posible.

Hoy ha cambiado radicalmente esa concepción, denunciándose el "prejuicio antropológico" que supone, y se considera unánimemente que la figura de la personalidad jurídica, como tantas otras en el Derecho, presenta un carácter instrumental, al servicio de intereses humanos. Asimismo, debido a la enorme extensión del concepto de persona, su sig

nificado técnico debe quedar reducido al mínimo común denominador de las diferentes clases de personas. Entendemos, pues, que persona es todo ente con capacidad jurídica, esto es, con aptitud o idoneidad para ser titular de relaciones jurídicas.

El régimen jurídico de cada persona ha de ser completado con las normas específicas dictadas para cada una, en materia de actuación y responsabilidad. Desde este punto de vista cabe distinguir personas jurídicas perfectas e impperfectas, en base al criterio de su grado de independencia. Esta distinción ha sido criticada, en nombre de la lógica jurídica, afirmando que no cabe hacer una valoración cuantitativa: se es o no se es persona. En esta crítica late un prejuicio antropológico. En efecto, la persona física, originaria y constitutivamente persona, no admite un juicio cuantitativo. Pero la persona jurídica sólo es persona en sentido figurado, por analogía con el hombre, y, por tānto, es admisible afirmar la existencia de grados de la personalidad, según la mayor o menor semejanza de la situación jurídica de las personas colectivas con la situación jurídica de las personas físicas.

Ahora bien, esta distinción afecta al régimen de las distintas clases de personas (variable). Entendida la personalidad en sentido técnico, como sinónimo de capacidad jurídica, es un concepto unívoco que no admite gradaciones.

Desde esta perspectiva se plantea el problema de

la pretendida extensión de la personalidad en el ámbito tributario, por un lado, y de su pretendido desconocimiento, por otro. Ambos aspectos interesan al estudio de la transparencia. El primero, en cuanto la transparencia impropia se presenta como alternativa a la consideración como sujeto pasivo de las entidades sin personalidad a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria. El segundo, en cuanto que la transparencia propia se configura por la mayoría de la doctrina como un supuesto de desconocimiento de la personalidad a efectos exclusivamente tributarios.

En relación con el artículo 33 de la Ley General Tributaria hay que afirmar que sólo la persona puede ser sujeto pasivo, ya que la personalidad (idoneidad para ser titular de relaciones jurídicas) es requisito para la efectiva asunción de la titularidad pasiva de la obligación tributaria. Por ello, todas las entidades del artículo 33 son reconducibles a la persona, siendo simplemente modalidades subjetivas por razón de la indeterminación transitoria del titular (herencia yacente), o de la pluralidad de titulares (comunidades societarias). Pero, en rigor, el titular es siempre una persona (transitoriamente indeterminada o un grupo de personas en un régimen especial de actuación y responsabilidad). En este sentido, cuando se habla de sujetos no personificados para aludir a estas entidades, no se emplea la expresión en sentido técnico, ya que el concepto de persona (ente con aptitud para ser titular de relaciones jurídicas) es más amplio que el de sujeto (titular efectivo de una relación jurídica), pues el acto presupone la poten-

cia, pero no viceversa. Por otra parte, hay que poner de relieve la heterogeneidad de las distintas entidades sin personalidad: situaciones jurídicas de pendencia, por un lado, y cotitularidad de la relación jurídica, por otro. La Ley General Tributaria engloba estas diversas figuras, conteniendo normas comunes para ambas (arts. 39 y 43), normas que, en realidad, están pensadas para los casos de comunidades societarias, y no resuelven el problema de las situaciones jurídicas de pendencia, lo que es criticable.

En cuanto a la transparencia propia, entendemos que no se trata de un supuesto de levantamiento del velo o penetración de la personalidad jurídica. Esta técnica, profusamente estudiada en el ámbito jurídico privado (Serick), en el que se ha llegado a un replanteamiento del concepto mismo de personalidad jurídica (Ascarelli), consiste en la reacción del ordenamiento jurídico frente a casos puntuales, específicos, de abuso de las posibilidades de configuración jurídica. Y no consiste en desconocer la personalidad, sino la efectiva titularidad de una relación concreta. En cambio, el régimen de transparencia es una previsión normativa generalizada a cierto tipo de sociedades, que se construye positivamente prescindiendo de todo elemento de abuso o fraude, por más que en el ánimo del legislador hayan pesado consideraciones de este tipo al regular la transparencia necesaria. Ello no obsta, sin embargo, a que la técnica de la desestimación pueda ser aplicada también en el ámbito tributario, en casos concretos de abuso. Pero es una técnica distinta totalmente a la transparencia.

También debe rechazarse la distinción entre personalidad fiscal y personalidad de Derecho privado como base para explicar la transparencia propia, dada la unicidad del concepto de persona en todo el ordenamiento. Para algún autor (E. Antonini) la transparencia no consiste en un problema de afirmación o negación de la personalidad jurídica, sino de identificación de la disciplina aplicable. La coherencia del legislador fiscal y mercantil sólo puede examinarse en relación con disposiciones específicas y con los límites constitucionales. Plantear el posible desconocimiento de la personalidad como un caso de incoherencia no es sino un error metodológico y un obsequio de un malentendido formalismo conceptualista. Esta sugerente línea de pensamiento no puede seguirse, sin embargo, desde el momento en que entendemos por persona no la normativa aplicable a un conjunto de hombres, sino el ente con capacidad jurídica

En nuestra opinión, la solución al pretendido desconocimiento de la personalidad de las sociedades transparentes ha de basarse en la soberanía del legislador para configurar como estime más conveniente el objeto impositivo. Así, para gravar la renta de las sociedades se puede definir el hecho imponible como la obtención de renta por la sociedad (y considerar sujeto pasivo a ésta), o se puede configurar de modo que consista en ser socio de una entidad que obtiene renta, haciendo nacer, consecuentemente, la obligación tributaria a cargo de cada socio. Adoptar el segundo término de la alternativa, como ocurre en el régimen de transparencia, no supone en modo alguno relativizar el con-

cepto de persona. Al delimitar el hecho imponible el legislador ha de hacer nacer siempre la obligación tributaria en cabeza de una persona, pero también el socio ostenta esta cualidad.

Las sociedades transparentes no ven desconocida su personalidad (aptitud para ser sujeto). No se trata de un problema de aptitud, sino de efectiva titularidad, y ésta depende de la elección efectuada por el legislador (moviéndose siempre dentro de la exigencia de que el sujeto pasivo posea capacidad jurídica). Por otra parte, en el régimen de transparencia, la sociedad es sujeto pasivo, si no de la obligación tributaria, sí de ciertas obligaciones formales, y, además, sirve de punto unitario de referencia para determinar la cuantía global de la renta que ha de ser objeto de imputación a los socios. Antonini, para expresar este papel de la sociedad transparente, distingue entre sujeto pasivo directo (cada uno de los socios, sujetos pasivos de la obligación tributaria) y sujeto pasivo instrumental (la sociedad transparente).

CAPITULO IV

NATURALEZA JURIDICA DE LA TRANSPARENCIA FISCAL

SUMARIO

1. Diversos aspectos analizados por la doctrina:

A.- La obtención de renta en el caso de beneficios no distribuidos.

- a) La transparencia como mera técnica para delimitar la base imponible.
- b) La obtención inmediata de la renta por los miembros de entidades sin personalidad (transparencia impropia).
- c) La transparencia propia como presunción de carácter legal.
- d) La transparencia propia como ficción.
- e) Especial referencia a la postura de E. Antoni: evolución de su pensamiento en este punto.
- f) Consideraciones críticas.

B.- La no tributación de las entidades transparentes por el Impuesto sobre Sociedades.

- a) La tesis de la no sujeción.
- b) La tesis de la "cuasi-no sujeción" o de la sujeción instrumental.
- c) La tesis de la exención.
- d) La necesidad de distinguir entre transparencia propia e impropia; postura adoptada en cada caso.

C.- El carácter beneficioso o sancionador de la transparencia.

- a) La consideración de la transparencia necesaria como sanción.
- b) La consideración de la transparencia voluntaria como beneficio.
- c) La irrelevancia del carácter beneficioso o perjudicial en orden a la configuración jurídica del régimen de transparencia.

2. La irreductibilidad de la transparencia a una categoría jurídica única.

A.- La complejidad del régimen de transparencia.

B.- El hecho imponible en los supuestos de transparencia

- a) Naturaleza jurídica del hecho imponible.
- b) Elemento objetivo: la renta obtenida por la entidad transparente.
- c) Elemento subjetivo: ser miembro de la entidad transparente.

C.- Otros aspectos del régimen de transparencia.

3. Conclusiones.

1. Diversos aspectos analizados por la doctrina.

La naturaleza de una figura, como la transparencia fiscal, no es sino su esencia jurídica o, dicho de otro modo, el resumen de su regulación jurídica. De ahí la importancia del examen de la naturaleza jurídica del régimen de transparencia fiscal para interpretar luego las normas sobre esta materia (513).

Como hemos concluido en el capítulo precedente, hay que prescindir de la idea de desconocimiento de la personalidad jurídica. La transparencia no supone desconocer en modo alguno la "aptitud" para ser titular de relaciones jurídicas de las sociedades a que afecta. Si el régimen de transparencia fiscal no es, pues, un supuesto de levantamiento del velo o desestimación de la personalidad jurídica, se plantea entonces la cuestión de determinar en qué consiste, cuál es la esencia jurídica de esta figura. Para responder a esta pregunta, la doctrina ha ofrecido múltiples precisiones, que exponemos críticamente agrupadas en torno a tres problemas básicos que se tratan de solucionar: la obtención de renta por el socio (y, por tanto, la realización del hecho imponible) aunque los beneficios de la entidad transparente no hayan sido objeto de distribución (A); la

(513).- "El análisis de la naturaleza jurídica de un impuesto es un trabajo que muy bien podría resultar obligado cada cierto período de tiempo, por lo que pue-

no tributación de las entidades transparentes por el Impuesto sobre Sociedades (B); el carácter beneficioso o sancionador del régimen de transparencia (C).

A.- La obtención de renta en el caso de beneficios no distribuidos.

a) La transparencia como mera técnica para de limitar la base imponible.

En primer lugar, podría pensarse que la figura de la transparencia no supone en ningún caso el nacimiento de la obligación tributaria, que no se realiza el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta, sino que únicamente se trata de elementos que se integran en la base imponible de obligaciones nacidas de otra cosa: de la obtención de rendimientos del trabajo personal, de rendimientos derivados del capital, de rendimientos de actividades empresariales, profesionales o artísticas o de incrementos de patrimonio (514).

de aportar, no sólo al conocimiento teórico del impuesto, sino también para su propia aplicación práctica..." (J. A. Antón Pérez, La naturaleza jurídica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, H.P.E., núm. 3, pág. 81).

(514).- Vid. art. 3 de la Ley del I.R.P.F., que no parece incluir los rendimientos obtenidos en la transparen--cia entre los componentes de la renta. Análogas con

Esta es la opinión sostenida por Recio Adrados, quien al referirse a los supuestos del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (transparencia impropia), entiende que "a pesar de su ubicación... no corresponden a un supuesto de transparencia, si no más bien a un criterio de distribución simple de bases, sin novedad alguna en la normativa vigente" (515). En el mismo sentido se pronuncia Banacloche, tanto respecto a la transparencia propia como a la impropia, al afirmar que este tema escapa del de los sujetos pasivos "y responde, o bien, a la técnica fiscal, o bien a la determinación de la base imponible" (516). Y cierto apoyo positivo a esta idea podría encontrarse en la colocación sistemática del artículo 19 en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, entre los de dedicados a la base imponible, modificando el criterio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 12 está incluido en el capítulo dedicado al sujeto pasivo.

sideraciones podrían hacerse, "mutatis mutandis", respecto al I.S. en el caso de que alguno de los miembros de la entidad transparente fuese persona jurídica.

(515).- J. G. Recio Adrados, Transparencia fiscal, R.D.F.H. P., núm. 147, mayo-junio 1980, pág. 697.

(516).- J. Banacloche Pérez, El sujeto pasivo en el nuevo Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, C.T., núm. 26, 1978, pág. 37.

En nuestra opinión, las razones que explican los criterios de sistematización adoptados por el legislador son totalmente distintas. En la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se regula la transparencia entre los sujetos pasivos porque se quiere destacar la no tributación de las entidades transparentes por el Impuesto sobre Sociedades, y la sujeción de sus miembros (en caso de ser personas físicas) al Impuesto sobre la Renta. En esta línea, Salvador Bullón, afirma que el error sustancial del artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades "es su colocación dentro de la Ley, en un lugar que entendemos no le corresponde. Pues, si se trata de no sujetar o eximir a dichas sociedades por este impuesto, el precepto debió colocarse en el capítulo tercero, que regula el sujeto pasivo, al lado, por ejemplo, de las exenciones del artículo quinto, aunque fuera con artículo separado e independiente. En cambio, está situado dentro del capítulo cuarto, que regula la base imponible, lo cual no resulta muy apropiado. La cuestión no es meramente académica" (517).

No compartimos esta crítica a la colocación sistemática del artículo 19 en el seno de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pues en este tributo el legislador no trata de resaltar la no tributación por el mismo de las entidades transparentes, sino la aplicación de las normas sobre deter

(517).- H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades,

minación de la base imponible, propias del Impuesto sobre Sociedades, al régimen de transparencia. La diversidad de aspectos que la Ley de cada tributo (sobre la Renta de las Personas Físicas, y sobre Sociedades) intenta resaltar explica la diversa ubicación de los preceptos relativos a la transparencia en una y otra norma. Por otro lado, como es sabido, la colocación sistemática de los preceptos no vincula al intérprete.

Mayor interés presenta, desde el punto de vista de la posible consideración de la transparencia como mera técnica para delimitar la base imponible, la conocida distinción de A. Berliri entre "hecho generador de la obligación tributaria" y "hecho índice o parámetro" (518). Cabe preguntarse si es posible configurar la transparencia como hecho índice, sin que afecte al hecho generador de la obligación tributaria. El ilustre profesor italiano delimita ambos conceptos en los siguientes términos: "... en muchos impuestos periódicos, quizás en la mayoría, se deben distinguir en la situación base dos hechos: el hecho generador y el hecho índice. Cuando se realiza el primero, nace a cargo del sujeto pasivo un "status" complejo, el de contribuyente, y con aquél la obligación de pagar el impuesto o, según los

Cirde, Madrid, 1981, pág. 144.

(518).- Cfr. A. Berliri, *Appunti sul rapporto giuridico d'imposta e sull'obbligazione tributaria*, en "Scritti della Facoltà giuridica di Bologna in onore di Um--

casos, la sujeción al derecho potestativo de la Hacienda a constituirse en acreedora del impuesto, en la medida en que resulta del hecho índice. Por el contrario, el hecho índice no genera la obligación tributaria, sino que permite simplemente determinar su montante".

Podría pensarse, aplicando esta distinción a la transparencia, que las normas reguladoras de la misma sirven simplemente para determinar la cuantía de la deuda tributaria, pero no determinan en ningún caso el nacimiento de la obligación de pagar el impuesto.

Sin perjuicio de destacar la importancia de esta construcción de Berliri, a través de la que se resuelven muchos problemas de técnica tributaria y de interpretación de las normas tributarias, entendemos que no es aplicable para la explicación del régimen de transparencia, debido a la estrecha interconexión existente entre los conceptos de parámetro y hecho generador (519).

Por ello entendemos que la imputación de rendimientos, es decir, la inclusión de los rendimientos obteni-

berto Borsi", pág. 477; Idem, Principi... cit., vol. II, t. I, págs. 195 y ss., y 266 y ss.

(519).- En este sentido F. Vicente-Arche, quien señala que en la generalidad de los supuestos ambos conceptos coinciden, constituyendo la magnitud económica a la que se aplica el tipo impositivo (Consideraciones

dos en transparencia en la base imponible de cada socio, afecta al hecho imponible del impuesto personal sobre la renta de éstos. Ya Hensel puso de relieve como en la definición de la base imponible (Steuermasstab) se recoge el elemento objetivo del hecho imponible (520). Y en sentido similar se pronuncia la doctrina italiana (521), francesa (522) y española (523), destacando la fecundidad de retener un concepto de base imponible indisolublemente ligado al presupuesto

sobre el hecho imponible, R.D.F.H.P., núm. 39, 1960, págs. 576-577).

- (520).- Hensel, Steuerrecht, Ed. Springer, Berlín, 1924, pág. 20.
- (521).- Vid., por ej., Alessi-Stammatti, Istituzioni di Diritto Tributario, Utet, Turín, s.a., págs. 33-34.
- (522).- Por ej., Trotabas entiende que el hecho imponible sirve para la "determinación de las capacidades contributivas", y la base imponible para la "evaluación" de dichas capacidades (Finances Publiques, Dalloz, París, 1967, págs. 227 y ss.).
- (523).- Cfr. F. Sáinz de Bujanda, Los métodos de determinación de las bases imposables y su proyección sobre la estructura del sistema tributario, en Hacienda y Derecho VI, págs. 202-204; M. Cortés Domínguez, para quien "la base no es más que la medición concreta del elemento material del hecho imponible" (Orde namiento tributario español, Tecnos, Madrid, 1968, pág. 496); F. Vicente-Arche Domingo, loc. cit.; J. Ramallo Massanet, Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria, Civitas R.E.D.F., núm. 20 (1978), en especial, págs. 617 y ss., donde analiza las relaciones de la base imponible con el hecho imponible.

fáctico de la obligación tributaria. Es decir, las definiciones legales de hecho imponible y base imponible deben ser congruentes y coherentes; otro enfoque nos alejaría del principio de capacidad contributiva, que aspira a regir la distribución de la carga impositiva.

- b) La obtención inmediata de la renta por los miembros de entidades sin personalidad (transparencia impropia).

Si la transparencia no es simplemente una técnica para delimitar la base imponible, sino que trasciende forzosamente al hecho imponible, surge la necesidad de explicar cómo puede considerarse que los miembros de entidades transparentes "obtienen renta" en el caso de beneficios no distribuidos. La doctrina ha recurrido, como veremos más adelante, a las categorías de ficción y presunción. Pero respecto a las entidades no dotadas de personalidad jurídica, es decir, en los supuestos de transparencia impropia, cabe sostener la apropiación inmediata por los miembros de la renta obtenida por la entidad, es decir, cabe afirmar que son los copartícipes o comuneros los que "obtienen renta".

Esta idea no es aplicable a los supuestos de transparencia propia. Como afirma Illescas Ortíz, "en materia de beneficios obtenidos por las personas jurídicas y, en particular, por las sociedades, son indiscutibles para los autores del Derecho privado dos afirmaciones: la apropiación in

mediata y directa de dichos beneficios o ganancias la efectúa la persona jurídica; la apropiación por los socios se opera como consecuencia de un específico acto de distribución a realizar por la sociedad: mientras que éste no tiene lugar, los beneficios continúan siendo patrimonio de la persona jurídica" (524).

Por tanto, no es posible afirmar que los socios obtengan directamente la renta generada por las sociedades dotadas de personalidad jurídica, salvo que se entienda que la personalidad jurídica es una mera ficción, idea hoy superada. Sin embargo, ésta es la tesis que late en las afirmaciones de Abella Poblet, cuando escribe que con el régimen de transparencia "se trata de desvirtuar la ficción jurídica que supone la percepción y retención de rentas por determinadas entidades jurídicas, cuya existencia no se considera suficientemente justificada a efectos tributarios, y para ello, sin necesidad de que tales entes desaparezcan, se opta por el procedimiento expeditivo de considerar directamente imputables a los socios los resultados que obtengan aquellas entidades que se determinan, aunque no sean objeto de distribución" (525).

(524).- R. Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E. D.F., núm. 21, pág. 51.

(525).- E. Abella Poblet, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Madrid, 1980, pág. 145.

En nuestra opinión, la apropiación inmediata de la renta por los miembros de las entidades transparentes sólo es sostenible en los supuestos de transparencia impropia, en los que no se produce la interposición de la persona jurídica. En los supuestos de transparencia propia "si el patrimonio de los socios es distinto del patrimonio de la sociedad, la renta social reinvertida por la sociedad no ha pasado todavía a formar parte del patrimonio de los socios en cuanto no todavía distribuible; el autofinanciamiento de la sociedad no es equiparable al financiamiento por parte de los socios " (526)

Cifñéndonos, en consecuencia, a las entidades carentes de personalidad jurídica, conviene analizar la "obtención de renta" por las mismas, para poner de relieve cómo dicha renta puede considerarse inmediatamente obtenida por el socio. En congruencia con la naturaleza jurídica de las entidades no dotadas de personalidad, ya precisada, puede afirmarse que la realización del hecho imponible por alguna de ellas significa únicamente que una persona transitoriamente indeterminada o un conjunto de personas inmersas en un esquema asociativo, se encuentra respecto al elemento objetivo en la relación prevista por la norma para que nazca la obligación tributaria. El hecho imponible (en el caso

(526).- E. Antonini, L'imposta complementare sui dividendi di società non di capitali, Ri.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1964 (núm. 3), pág. 449.

que nos ocupa, la obtención de renta) es realizado realmente por una o varias personas, aunque no de forma individual y aislada, sino en cuanto miembros o componentes de los que por economía del lenguaje, denominamos sujetos no personificados o entes desprovistos de capacidad jurídica.

En definitiva, la obtención de renta por una entidad sin personalidad jurídica, es, en rigor, la obtención de renta por las personas a que dicha entidad es reconducible. Esta idea, aceptada en alguna ocasión por el T.E.A.C. (527), es asumida en el Informe de la Ponencia al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, al aceptar una enmienda al artículo 19 del Proyecto, tendente a la supresión del epígrafe en que se hacía mención a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria. Los ponentes entienden que "los rendimientos obtenidos por tales entes jurídicos corresponden directamente a los socios" (528).

(527).- El T.E.A.C. afirma que es indudable que E.F. (entidad sin personalidad) ha venido realizando las actividades que constituyen el hecho imponible "por sí, con plena capacidad de obrar", pero personada en las actuaciones R. (persona jurídica) sosteniendo ser su ya E.F. y "ser ella, por consiguiente, quien ejerce la actividad..." (Resolución del T.E.A.C. de 7 de marzo de 1967).

(528).- El texto del Informe de la ponencia puede verse en el número monográfico de Civitas R.E.D.F., núm. 27-

La obtención de renta en transparencia impropia no ofrece, pues, problema dogmático alguno. En las páginas que siguen nos ocuparemos de las distintas explicaciones doctrinales de la obtención de rendimientos por transparencia propia, aún cuando no hayan sido percibidos efectivamente por los socios debido a la interposición de la persona jurídica.

c) La transparencia propia como presunción de carácter legal.

Una primera explicación doctrinal es la que considera la transparencia propia como una presunción "iuris et de iure" de reparto de todos los beneficios obtenidos por la sociedad. Obviamente no se puede tratar de una presunción "iuris tantum", en cuanto que no se admite prueba en contrario (529).

28, pág. 560.

(529).- Diversas enmiendas se produjeron para clarificar este extremo. Así, la enmienda núm. 6, presentada por el Grupo Parlamentario Comunista al art. 12 de la Ley del I.R.P.F. proponía que no se admita prueba en contrario sobre la atribución de beneficios, y fue aceptada por la ponencia, pero empleando la fórmula de que la imputación se efectuará "en todo caso" (Vid. el texto del Informe de la Ponencia en Cívilas R.E.D.F., núm. 17-18, pág. 187). La enmienda núm. 163 del mismo grupo, al art. 19 de la Ley del I.S., proponía también que la atribución de benefi-

Esta es la opinión sostenida por Recio Adrados, según el cual se trata de "una presunción de carácter legal dado que es la propia norma la que viene a determinar la atribución a los socios o miembros de los resultados, en to do caso, de forma inmediata y directa, aún cuando dicho resultado -beneficio o pérdida- no hubiera sido objeto de distribución (o imputación)" (530).

Sin embargo, entiende que "la conceptualización de este régimen como presunción de carácter "iuris et de iure" puede extrañar, si se quiere encontrar en el mismo, y en to da su pureza, los elementos integradores de la presunción civil". En una primera aproximación, encuentra este autor los siguientes puntos de contacto entre el régimen de transparencia y las presunciones de carácter legal "iuris et de iure": la finalidad claramente antidefraudatoria; el procedimiento utilizado para impedir las conductas no deseadas; y, por último, el encuadramiento y la ubicación de los preceptos del régimen de transparencia (531).

cios en régimen de transparencia fiscal se producirá "sin que se admita prueba en contrario". La po--nencia la estimó innecesaria debido a "la forma imperativa y sin distinto posible" en que se manifiesta el citado artículo (Vid. Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 560).

(530).- J. G. Recio Adrados, Transparencia fiscal, R.D.F.H. P., núm. 147, pág. 684.

(531).- J. G. Recio Adrados, Transparencia fiscal, cit., pág. 685 y págs. 687 y ss.

También para G. A. Micheli, existe una presunción absoluta en el régimen de transparencia. Afirma la especialidad de la norma que ordena la transparencia, en cuanto más severa que la normativa civil de las sociedades de personas, lo que justifica en el deseo de evitar la evasión del impuesto. El legislador ha optado por "la solución personal", imputando la renta de la sociedad a cada socio, pero considerando la renta unitariamente, ya que ésta se determina en todo caso según las normas relativas a la renta empresarial. Hay, pues, una doble presunción: de que la renta es percibida por el socio, y de que se trata de una renta empresarial. Micheli critica especialmente este segundo concepto, a la luz del artículo 53 de la Constitución (principio de capacidad contributiva), dado que "è presunta iuris et de iure una capacità contributiva che non può essere contraddetta in alcun modo dalla prova contraria circa l'effettiva attività svolta dalla società di persone" (532).

En este sentido, hay que recordar las presunciones de reparto de dividendos existentes en el Impuesto sobre las Rentas de Capital. En una primera aproximación po-

(532).- G. A. Micheli, Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria, en "La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale" (Atti del Convegno de S. Remo: 21-23 marzo 1980), Cedam, Padua, 1981, pág. 49. Cfr. también Merlino, L'imposta complementare progressiva sul reddito, 4ª ed, Roma, 1965, en especial pág. 123.

dría entenderse la transparencia como una presunción de reparto de dividendos. No obstante, esta inicial apreciación queda disvirtuada en base a que la imputación de rendimientos se produce "... aún cuando no hubiesen sido objeto de expresa distribución". Como puede apreciarse, el criterio teleológico varía sustancialmente, pues con la presunción lo que se pretendía era gravar, por el impuesto sobre las rentas del capital, aquella parte del beneficio social que formalmente no había sido objeto de reparto a los socios, accionistas o partícipes, pero que presuntamente podía haberse destinado a esta finalidad, mientras con la imputación de beneficios que supone el régimen de transparencia se establece, "ex lege", la calificación de beneficio distribuido a todo el obtenido por la entidad en el período de imposición (533).

d) La transparencia propia como ficción.

Otra explicación de la obtención de renta en los supuestos de transparencia propia consiste en afirmar que se trata de una ficción. Ante todo conviene aclarar la diferencia de esta tesis con la expuesta en el apartado ante--

(533).- José V. Pedraza Bochons, Las presunciones de reparto de dividendos en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, Civitas R.E.D.F., núm. 19, 1978, págs. 403 y ss., en especial pág. 442.

rior. Como es sabido (534), las relaciones entre las presunciones legales absolutas y las ficciones han sido resueltas doctrinalmente de diversos modos.

Históricamente, desde los glosadores, se identifican ambas figuras, considerándose a las presunciones legales absolutas una modalidad, la más destacada, de las ficciones jurídicas.

Sn embargo, siguiendo el Derecho romano, otro sector de la doctrina moderna ha diferenciado las presunciones legales absolutas de las ficciones jurídicas. Las primeras son instituciones que tienen una razón de ser histórica ligada a la materia de la prueba y, por tanto, sustancialmente procesal, en tanto que la ficción es normalmente una institución de Derecho material o sustantivo. Aunque la presunción legal absoluta tiene hoy también una función y una naturaleza de Derecho sustantivo o material, aquella génesis histórica la tipifica, según este sector doctrinal.

Se afirma así que la presunción legal absoluta consiste en que la ley atribuye a ciertos hechos jurídicos materiales un efecto dado en correlación de otro hecho que, según la experiencia, le acompaña. De aquí se deduce que es

(534).- J. L. Pérez de Ayala, Las ficciones en el Derecho Tributario, Ed. Der. Fin., Madrid, 1970, págs. 19 y ss. (ibidem para bibliografía).

esencial a la presunción el que la existencia del hecho cuya certeza jurídica se impone en virtud de la presunción es realmente probable dada la correlación normal o natural entre dicho hecho y aquél de cuya realización presume la ley la verdad jurídica del primero. Por otro lado, el hecho presumido ha de estar definido ya como un hecho jurídico, pues to que sólo así y en virtud de la presunción legal absoluta se pueden referir los efectos jurídicos del hecho presumido a la realización del hecho conocido.

En la ficción, por el contrario, falta la primera de estas características. El legislador, basándose en un hecho conocido, cuya existencia es cierta, impone la certeza jurídica de otro hecho no conocido, y cuya existencia real es improbable o falsa, atribuyendo, sin embargo, al primero los efectos jurídicos imputables al segundo según el ordenamiento positivo.

Siguiendo a Pérez de Ayala, podemos afirmar, recapitulando lo dicho, que existe ficción cuando (535):

- Dado un hecho conocido (en este caso sería "ser socio de una entidad transparente").

- La ley impone la certeza jurídica de un hecho

(535).- J. L. Pérez de Ayala, op. cit., pág. 23.

desconocido (en el caso que nos ocupa la "obtención de renta"), siendo este hecho desconocido naturalmente improbable o falso (en este caso, sería falso) y siendo un hecho jurídico (efectivamente la obtención de renta es un hecho jurídico, en cuanto produce unos efectos jurídicos, entre ellos el nacimiento de la obligación tributaria).

- De modo que la ley refiere los efectos jurídicos del segundo (nacimiento de la obligación tributaria) a la realización del primero (ser socio de una sociedad que obtiene beneficios).

Explicada de este modo, la tesis de la ficción presenta un especial atractivo para explicar el régimen de transparencia. Siguiendo la construcción del profesor Pérez de Ayala podríamos aún precisar que se trataría de una ficción equiparadora o impropia, ya que "la norma jurídica, sin dar un concepto propio de una realidad prejurídica (obtención de renta en transparencia), la asimila a otra esencialmente diferente en su naturaleza pre-jurídica (obtención efectiva de renta) para aplicarle la normativa elaborada para ésta". No sería una ficción típica pues no se produce "la definición normativa de un concepto que violenta esencialmente la realidad prejurídica" (536). Por ello,

(536).- J. L. Pérez de Ayala, op. cit., pág. 17. Nótese que el profesor Pérez de Ayala no se pronuncia en su trabajo sobre la transparencia, ya que este régimen

no se producirían los serios peligros , especialmente para la aplicación del principio de capacidad contributiva, que el procedimiento de la ficción en el hecho imponible conlleva (537).

Y podría construirse como ficción en la definición legal del elemento objetivo del hecho imponible (se finge que ser socio de una entidad transparente supone obtener renta) o como una ficción en la definición legal del elemento subjetivo, entendiendo que el sujeto "natural" o "prejurídico" (la sociedad) es desplazado, en el régimen de transparencia, por los socios, a quienes se finge titulares o realizadores del hecho imponible (538).

El atractivo de este modo de explicación del régimen de transparencia no hace sino acrecentarse a la vista de las funciones que suele cumplir la ficción en el Derecho tributario: tipificación de elementos sustanciales del supuesto de hecho, represión del fraude, aplicación de principios de equidad, concesión de beneficios fiscales... (539). En efecto, como veremos más adelante, son precisamente esas

es posterior a la publicación del mismo.

(537).- Vid. J. L. Pérez de Ayala, op. cit., págs. 105 y ss.

(538).- Vid. J. L. Pérez de Ayala, op. cit., págs. 39 y ss. y 77 y ss.

(539).- Vid. J. L. Pérez de Ayala, op. cit., pág. 202.

las funciones del régimen de transparencia fiscal: evitar el fraude y favorecer la justicia tributaria suprimiendo la denominada doble imposición económica de los dividendos. Y cierta doctrina considera la transparencia voluntaria como un beneficio fiscal.

Por tanto, no puede extrañar que un amplio sector doctrinal se haya sentido inclinado a considerar la transparencia fiscal como una ficción. J. López Berenguer (540) piensa que existe en la transparencia "una especie de ficción tributaria, que tiñe de especiales características a este componente de la renta imponible por el Impuesto sobre la Renta o, en su caso, por el Impuesto de Sociedades (si el accionista o partícipe es una sociedad)". R. Illescas Ortiz (541), configura la transparencia "como una ficción jurídica, en cuya virtud se produce una ordinariamente falsa imputación de rendimientos. De este modo, mediante la imputación se atribuye al patrimonio de una persona -al imputado- activos que forman parte del patrimonio de un tercero de naturaleza colectiva con el que el imputado se encuentra en una relación social". Este autor extiende su construcción incluso a los supuestos de transparencia impropia, en los que, como vimos, no se plantea el problema ya que la renta es adquirida inmediatamente por los componentes de las

(540).- José López Berenguer, Manual del Impuesto sobre la Renta, Ed. Aranzadi, Pamplona, 1980, pág. 102.

(541).- Rafael Illescas Ortiz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E. D.F., núm. 21, pág. 39:

entidades sin personalidad jurídica. "Igualmente puede suceder, -escribe R. Illescas- que la ficción alcance a los entes sin personalidad en cuyo caso su aplicación implica una supuesta división de la cosa común a efectos fiscales sin que la división se realice efectivamente".

En consecuencia, R. Illescas distingue, dentro de la imputación de rendimientos, dos operaciones "idénticas en denominación y finalidad, simultáneas en regulación, pero distintas en su significado y técnica":

- "Imputación como ficción en virtud de la cual se estima inexistente la personalidad jurídica de ciertas asociaciones civiles o mercantiles y, en consecuencia, el patrimonio y los beneficios adquiridos por tales entes se atribuyen directamente a los asociados que las integran."

- "Imputación como ficción en virtud de la cual se estima inexistente la comunidad de bienes o la entidad carente de personalidad jurídica, atribuyéndose, en consecuencia, a los comuneros los bienes objeto de la comunidad así como las rentas por ellos producidas, con independencia de que la comunidad continúe su existencia. En el primer supuesto de imputación, la ficción se produce por cuanto que la personalidad jurídica y alguna de sus consecuencias son desconocidas por el legislador; en el segundo, la ficción se produce, por el contrario, no porque la imputación haga caso omiso de ciertos dogmas, cuanto porque se estiman disueltas o divididas comunidades de bienes cuya existencia perdu

ra" (542).

Siguiendo a R. Illescas Ortíz, también F. Clavijo Hernández entiende la transparencia "como una ficción tributaria", agregando que "esta característica del régimen de transparencia fiscal es perfectamente lógica, e incluso, podríamos añadir, es el eje alrededor del que gira todo el régimen de transparencia fiscal" (543).

En nuestra opinión, sin embargo, la configuración del régimen de transparencia como ficción debe ser rechazada. En cuanto a la transparencia impropia, porque resulta innecesaria (además de errónea), ya que la renta es obtenida directa e inmediatamente por los miembros de las entidades sin personalidad, como ya vimos, sin necesidad de que se "finja" dividida la cosa común (que, por otro lado, puede no existir, como es el caso de la delación hereditaria a favor de persona única). En cuanto a la transparencia propia, porque, como veremos más adelante, la tesis de la ficción supone un error metodológico, consistente en aceptar la existencia de un concepto extrajurídico o natural de renta.

sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E. D.F., núm. 21, pág. 39.

(542).- Rafael Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, cit., págs. 41-42.

(543).- Francisco Clavijo Hernández, Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1980, pág. 129.

Este concepto no puede ser usado en la hermeneútica del régimen de transparencia, sin perjuicio de su fecundidad en las disciplinas económicas, y, por supuesto, admitiendo su indudable utilidad a la hora de seleccionar los hechos imponibles. Pero la toma de consideración de los conceptos de la Economía financiera al elaborar las normas, no supone su manejo como criterios interpretativos del Derecho vigente.

- e) Especial referencia a la postura de E. Antonini: evolución de su pensamiento en este punto.

Dentro de la literatura extranjera, ha sido Euclides de Antonini el autor que mayor atención ha dedicado al problema de la consideración como renta de los socios de los beneficios no distribuidos. El problema lo plantea en relación con el examen del artículo 5 del D.P.R. nº 597 (Imposta sul reddito delle persone fisiche), según el cual las rentas de las sociedades simples, en nombre colectivo y comanditarias simples que tengan en el territorio del Estado la sede legal o administrativa, o el objeto principal de su actividad, se "imputan" a cada socio, "independientemente de su efectiva percepción", en proporción de su cuota de participación en las ganancias.

Al examinar Antonini esta disposición, en una conferencia sobre los perfiles jurídicos del impuesto sobre las

personas físicas (544), expresa la opinión de que la disposición de la Ley delegante, idéntica a la del Decreto delegado, sería "cualquiera otra cosa, menos idónea para innovar las disposiciones hoy vigentes y, por tanto, para establecer que las ganancias de las sociedades de personas sean gravadas por el impuesto sobre la renta global de los socios, aunque no hayan sido distribuídas" (545).

Aunque reconoce que el tenor literal de la norma transcrita parece especificar claramente que la imputación al socio, a los fines de su impuesto personal, puede efectuarse incluso si no ha habido distribución, entiende que una cosa es la "no efectiva distribución de ganancias distribuibles (mancata distribuzione in fatto dell'utile distribuibile)", es decir, "la perceptibilidad no seguida de percepción", que es completamente irrelevante, y "no es obstáculo, por tanto, para la plena imputación", y otra cosa muy distinta es la no distribución de las ganancias "poichè non distribuibile per le cause: a) mancata approvazione del rendiconto; b) clausola statutaria limitativa della distribuibilità, ecc.". Cuando la no distribución de

(544).- "L'imposta sulle persone fisiche -Profili giuridice-Conferenza ISLE", 8 de Marzo de 1972, recogido con el título "L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Profili giuridici", en Dir. Prat. Trib., 1972, (núm. 2), págs. 217 y ss.

(545).- E. Antonini, L'imposta sul reddito delle persone fisiche... cit., pág. 229.

las ganancias se debe a estos motivos, que impiden jurídicamente la distribución, no cabe efectuar imputación de rendimientos a los socios.

Esta interpretación era la misma que sostenía en relación con el artículo 135, letra c), del "Testo Unico delle Imposte dirette", (Imposta complementare sul reddito), respecto del cual entendía que las ganancias no distribuidas por las sociedades de personas no eran, en principio, gravables, con la reserva de que "una vez que las ganancias sean distribuibles, la eventual negligencia del socio o el incumplimiento de la sociedad no debe tener como consecuencia la no imponibilidad de la renta" (546).

Esta línea interpretativa es revisada por el propio autor con posterioridad, aunque la considera todavía parcialmente válida (547), llegando a modificar su anterior criterio, al afirmar que el artículo 5 del D.P.R. núm. 597 ha modificado efectivamente el contenido de las normas anteriores. En efecto, el artículo 135 del Texto único de los Impuestos directos establecía que los rendimientos imputa--

(546).- Sobre la indiferencia de la efectividad de la percepción, vid. E. Antonini, *L'imposta complementare sui dividendi di società non di capitali*, Riv.Dtto.Fin. Sc.Fin., 1964 (núm. 3), págs. 425 y ss.

(547).- E. Antonini, *La società a base personale: trasparenza fiscale del reddito*, cit., págs. 28 y ss.

dos a cada socio serán "valorados" en proporción a la cuota por la que el contribuyente "tiene derecho" a participar en las ganancias de la sociedad. Se planteaba así el problema de si este "derecho" del socio a participar en las ganancias debía referirse al derecho del socio como cuota aritmética de participación en las ganancias, o al derecho del socio entendido en relación con las condiciones concretas, legislativamente determinadas, del ejercicio del derecho respecto al "quantum" y al "quando".

La opinión de E. Antonini era que la norma del Texto único de los Impuestos directos citada, sentaba un criterio abstracto de cuantificación, pero no implicaba que este "quantum" fuera a considerarse distribuido, tesis esta que fue acogida por una gran parte de la jurisprudencia. En definitiva, las rentas de la sociedad que fueran distribuibiles (independientemente de la efectiva distribución) se imputaban al socio "valoradas" en proporción a su cuota de participación en la sociedad. Pero no se establecía la transparencia de la renta social no distribuible (548)

La nueva disposición, contenida en el artículo 5 citado, ha eliminado el predicado "valorados" referido a los rendimientos, y ha afirmado explícitamente que el paráme--tro retributivo es una fracción de las ganancias de la socieu

(548).- E. Antonini, La società a base personale: trasparenza fiscale del reddito, cit., pág. 29.

dad, independientemente de su transformación en dividendos, añadiendo expresamente la indiferencia de la efectiva percepción. En base a la evidencia del texto, y a las premisas metodológicas que ya expusimos en el capítulo anterior, Antonini modifica su primitiva postura, entendiendo que el principio de transparencia afecta a toda la renta de las sociedades de personas. Sentada esta premisa, estudia la problemática de esta forma de tributación, prescindiendo de "la coherencia o no del legislador tributario con determinados conceptos que algún autor todavía considera vinculantes para el intérprete en base a mecánicas deducciones o a las normas específicas que resuelven en el Derecho civil, los distintos problemas de la sociedad de personas", tratando de evidenciar la "autonomía" del legislador en esta materia, que le ha llevado a adoptar soluciones distintas, pero no contradictorias con la legislación civil (549).

f) Consideraciones críticas.

Los sucesivos enfoques expuestos hasta ahora aportan diversas precisiones al problema examinado, es decir, a la consideración como renta de los beneficios no distribuidos.

(549).- E. Antonini, La società a base personale: trasparenza fiscale del reddito, cit., págs. 30 a 40.

En primer lugar, puede afirmarse que el principio de transparencia afecta al hecho imponible y no únicamente a los elementos determinantes de la cuantía de la deuda tributaria. Esta idea, que sólo implícitamente se deduce de la Ley y del texto del primer Reglamento, ha sido ya recogida en el artículo 5 del nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, según el cual "constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo. En el supuesto de régimen de transparencia fiscal, se entenderá obtenida la renta por la imputación del rendimiento al sujeto pasivo".

La especificación del hecho imponible para los supuestos de transparencia concuerda con las consideraciones del Consejo de Estado, el cual, en su Dictamen al Anteproyecto del primer Reglamento (550) estimaba necesario aclarar qué se entiende por "obtención de renta" en los diferentes supuestos. La Administración sólo ha seguido la orientación del citado Cuerpo consultivo en relación con la transparencia. Y no puede decirse que haya resultado muy esclarecedor, en cuanto que se limita a recoger en el artículo relativo al hecho imponible la norma ya contenida antes entre las reguladoras de los sujetos pasivos. Es decir, el Reglamento sólo aclara que la transparencia afecta al hecho imponible, pero no especifica en qué consiste el hecho imponi-

(550).- Dictamen del C. de E. núm. 42101, de 5 de julio de

ble en caso de transparencia, ya que decir que consiste en la "imputación de rendimientos" no es sino emplear un sinónimo con el que se alude al mismo régimen.

De un examen del articulado de la Ley parece deducirse que la "obtención de renta" supone la efectiva percepción de la misma por el sujeto pasivo (551). En este caso no habría más remedio que acudir a la tesis de la ficción para explicar la obtención de renta en transparencia. Por ello, el Proyecto de nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas sometido a Dictamen del Consejo de Estado, decía, ajustándose al tenor de la Ley que "constituye el hecho imponible del impuesto la obtención de la renta por el sujeto pasivo", añadiendo a continuación "y, en su caso, la imputación de aquélla a dicho sujeto, en el período impositivo, conforme a lo establecido en la Ley reguladora del Impuesto y en este Reglamento".

Esta adición contemplaba los rendimientos derivados del régimen de transparencia, y tal como estaba redactada parecía dar a entender que, en los casos de imputación

1979, págs. 24 y ss. Cfr. también Dictamen al nuevo Proyecto de Reglamento, núm. 43209, de 25 de junio de 1981, pág. 4.

(551).- Como sinónimas de obtención de renta (art. 3), se utilizan, en los distintos casos, las siguientes expresiones: "el importe que por todos los conceptos se reciba" (art. 16,1,a); "utilidad percibida" (art.

de rendimientos, en rigor, no se obtenía renta. El Consejo de Estado entendió que parecía "una extensión del hecho imponible, cuya determinación es materia de reserva de Ley... por lo que debiera suprimirse o llevarla a un párrafo aparte" (552). Esta última fue la solución adoptada finalmente.

En nuestra opinión la "obtención de la renta por el sujeto pasivo" no es sino una expresión abreviada que ha de interpretarse sistemáticamente en relación con el contexto, con el resto del articulado de la Ley. El artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su número dos, precisa el concepto de renta, señalando sus componentes: rendimientos de trabajo personal, rendimientos de explotaciones económicas o derivados de actividades profesionales o artísticas, rendimientos de capital, e incrementos de patrimonio. Pero es precisa, a nuestro juicio, una interpretación extensiva (553) y sistemática, ya que, a efectos del impuesto, también obtiene renta quien "es socio de una entidad transparente que obtiene beneficios",

17,2,a); "contraprestación percibida por el sujeto pasivo" (art. 17,2,c); etc., que parecen recalcar que sin ingreso efectivo no hay hecho imponible.

(552).- Dictamen del C. de E., núm. 43.209, de 25 de junio de 1981, pág. 6.

(553).- El artículo 24 de la Ley General Tributaria establece que "no se admitirá la analogía para extender más allá de sus términos estrictos el ámbito del hecho imponible...", pero como pone de relieve la doc

independientemente de que hayan sido distribuidos o no, como se deduce claramente del artículo 12 de la Ley.

Como afirma el profesor Sáinz de Bujanca, cuando el legislador determina que el presupuesto de hecho de un tributo es la percepción de renta, es necesario que las propias normas jurídico-fiscales formulen el concepto de renta, lo que lleva aparejada "la necesidad" de enunciar los elementos que han de computarse para determinar si, a efectos del nacimiento de la obligación tributaria, ha habido o no percepción de renta" (554). Ahora bien, no es necesario que todos esos elementos se recojan en un mismo artículo, independientemente de que esto sea, efectivamente, más correcto. El legislador "cree" que en el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas realiza una enumeración exhaustiva de los componentes de la renta, pero olvida un elemento, el correspondiente a las rentas obtenidas en transparencia, que no se menciona en el artículo citado sino en el artículo 12.

En este elemento de la renta no se exige la efectiva percepción de la misma por el sujeto pasivo, lo cual

trina más autorizada, pese a algunas confusiones jurisprudenciales, este artículo se refiere a la a nalogía y no a la interpretación extensiva.

(554).- F. Sáinz de Bujanca, Naturaleza del hecho imponible, Hacienda y Derecho, vol. IV, pág. 580.

no debe extrañar si se recuerda que el legislador es soberano para delimitar el objeto del tributo, siempre que sea indicativo de la capacidad contributiva del sujeto pasivo. Como afirma Micheli, es la Ley la que establece la relación entre el sujeto y el presupuesto del tributo. Esta relación puede variar. En general será unívoca e inmediata, como en el caso de la percepción de una renta derivada de una actividad desarrollada por el propio sujeto. Pero tal relación puede ser más remota (assai meno evidente), en cuanto "el sujeto deviene centro de imputación de consecuencias jurídicas derivadas de hechos a los cuales está vinculado con lazos menos inmediatos..." (555). Este sería el caso del socio, entre cuya renta (en sentido jurídico) se incluye la parte correspondiente a los beneficios obtenidos por entidades transparentes. El concepto de renta debe, pues, construirse con los elementos que proporciona tanto el artículo 3 como el artículo 12 de la Ley del Impuesto y, por ello, no resulta necesario acudir a la tesis de la ficción para explicar la obtención de renta por los socios de entidades transparentes.

La tesis de la ficción incide, en nuestra opinión, en un error metodológico, consistente en dar relevancia jurídica a un concepto "natural" o pre-jurídico de renta, que

(555).- G. A. Micheli, Corso di Diritto tributario, Utet, Turín, 1970, pág. 114. Como ejemplo se refiere Micheli al art. 131 del "T.U. imposte dirette", según el

deriva de la naturaleza de las cosas, en este caso de ese sector de la realidad que denominamos realidad económica. Así existe un concepto económico de renta, que es la "verdad económica". El legislador, al elaborar el concepto jurídico de renta, puede dar su propio concepto, coincidente o no con la verdad económica. Se produce una ficción de Derecho "cuando el concepto legal se aparta de, e ignora, los elementos esenciales del concepto económico, natural" (556). Si, en la naturaleza de las cosas, la renta producida por la sociedad no es renta del socio, entonces la transparencia sería una ficción.

Pero ocurre que, en realidad, el intérprete no debe atender a esos datos prejurídicos. Cuando el legislador

cual el marido es sujeto del tributo que grava también las rentas de la mujer, como consecuencia del vínculo matrimonial.

(556).- Cfr. J. L. Pérez de Ayala, Las ficciones en el Derecho tributario, cit., págs. 39 a 41. Este autor, dada la fecha de la obra, no se refiere a la transparencia. Si utilizamos sus palabras para expresar la tesis de la ficción es por su claridad y rigor, y por haber sido asumidas por algunos autores, como vimos, para explicar el régimen de transparencia. Obsérvese, por otra parte, que puede considerarse que el concepto económico de renta engloba, dentro de la renta del socio, la producida por la sociedad y en este caso la transparencia sería explicable sin recurrir a la ficción. Lo que se critica en el texto no es, por tanto, la construcción de las ficciones en el Derecho tributario, que tan fructífera ha resultado y a la que la obra citada es una aporta--

afirma que ser socio de una entidad que obtiene beneficios es obtener renta, no está "fingiendo" que el socio obtiene renta, sino que está únicamente "definiendo" la obtención de renta. Dicho en otras palabras, la tesis de la ficción supone un prejuicio: considerar que existe un concepto anterior de renta, al que el legislador tributario puede adaptarse o no, pero en éste último caso fingiendo que es renta algo que "naturalmente" no lo es.

La misma crítica es aplicable a la doctrina que acude a un concepto previo de renta de naturaleza jurídico-privada, al exigir, por ejemplo, la efectiva entrada de un ingreso en el patrimonio del sujeto pasivo. El legislador tributario no está vinculado por estos conceptos naturales (ya sean naturales económicos o naturales jurídicos) de renta. La "renta" en sentido jurídico tributario no existe hasta que el legislador la define. Y en nuestro ordenamiento la definición legislativa de renta prescinde de la efectiva percepción de un ingreso. Así ocurre, por ejemplo, al considerar renta el uso por el propietario de un inmueble, o incluso la propiedad de viviendas desocupadas (artículo 16, uno). Y lo mismo acontece en el régimen de transparencia fiscal en el que "es" renta del socio (sin que haya ficción alguna) la obtención de beneficios por la sociedad de la

ción fundamental, sino la aplicación (que repetimos, no realiza en momento alguno el autor) de esta técnica, para resolver el problema de la naturaleza jurídica de la transparencia.

que es socio.

El que el legislador no esté vinculado por datos prenormativos, anteriores a la definición legal de renta, no es obstáculo para afirmar la necesidad de tener en cuenta las raíces socioeconómicas de la imposición, en cuanto que el principio de capacidad contributiva constituye un límite en la selección de los hechos imponibles. Pero éste es un tema propio del fundamento del régimen de transparencia, y no del examen de su naturaleza jurídica.

B.- La no tributación de las entidades transparentes por el Impuesto sobre Sociedades.

Un segundo problema en torno al cual se polarizan diversas explicaciones de la naturaleza jurídica del régimen de transparencia, es el efecto negativo de las normas que regulan este régimen, en virtud de las cuales no nace la obligación tributaria a cargo de las Sociedades transparentes. Se ha discutido si se trata de un supuesto de no sujeción (a), de una modalidad nueva de "cuasi-no sujeción" (b) o de una exención (c). La solución adecuada exige una breve referencia aclaratoria de estos conceptos, y un examen separado de la transparencia propia y la transparencia impropia (d).

a) La tesis de la no sujeción.

Respecto a las entidades en transparencia impropia se argumenta que se trata de un supuesto de no sujeción en base al artículo 4 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, según el cual "son sujetos pasivos del impuesto todos aquellos sujetos de derechos y obligaciones, con personalidad jurídica, que no estén sometidos al impuesto sobre la renta de las personas físicas".

Según De la Chica Fleischer(557), "al exigirse, en segundo lugar, que para poder ser sujetos pasivos de impuesto es necesario tener también personalidad jurídica, se está duplicando innecesariamente este requisito, por cuanto que ambos conceptos (titularidad de derechos y obligaciones y personalidad jurídica) no se complementan, sino que son una misma cosa". En cambio, para E. Eseverri (558), el citado artículo "lejos de cometer una redundancia, delimita con bastante precisión el lado pasivo de la obligación tributaria por el impuesto... Sabido es, en efecto, que quienes poseen capacidad jurídica son titulares de derechos y obligaciones; en cambio, cabe la posibilidad de que determinados sujetos de derechos y obligaciones carezcan de personalidad

(557).- J. R. De la Chica Fleischer, El sujeto pasivo, R.D. F.H.P., núm. 147 (mayo-junio 1980), pág. 614.

(558).- E. Eseverri, La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, Civitas R.E.D.F., núm.

jurídica". Según este autor, el artículo 4 lo que pretende es excluir a las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria (559). En el mismo sentido se pronuncia Zurdo Ruiz-Ayucar (560).

En particular, se ha analizado el caso de las sociedades civiles. J. R. De la Chica Fleischer (561) entiende que "nos hallamos ante el supuesto más claro de no sujeción por el impuesto sobre sociedades, al no concurrir en las de tipo civil el tercer requisito establecido en el número 1 del artículo 4 de la Ley, es decir, la no sujeción al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que el artículo 12 de la nueva Ley reguladora de este último establece en su número 1 que las rentas correspondientes a las sociedades civiles, herencias yacentes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales... Es

30 (abril-junio 1981), pág. 317.

(559).- E. Eseverri, La definición del sujeto pasivo...cit., pág. 318.

(560).- J. Zurdo Ruiz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, R.D.F.H.P., núm. 142 (julio-agosto 1979), págs. 745-746.

(561).- J. R. De la Chica Fleischer, El sujeto pasivo, cit.,

obvio, pues, que respecto de las sociedades civiles, la nueva Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece una atracción expresa en favor de la misma, que elimina toda duda en cuanto a la futura no sujeción de aquéllas al impuesto sobre sociedades". Por su parte, E. Eseverri (562) afirma que las sociedades civiles del artículo 1669 del Código Civil se encuadran, respecto al Impuesto sobre Sociedades, "en un claro supuesto de no sujeción, porque está imposibilitado para gravarlas, una vez que se conoce la definición y requisitos que deben reunir los sujetos pasivos por este tributo". En cambio, las sociedades civiles con personalidad jurídica serán sujetos pasivos de este impuesto.

En cuanto a la transparencia propia, De la Chica Fleischer (563) también configura estos supuestos como de no sujeción, distinguiendo entre supuestos de no sujeción obligatorios (que se corresponden con los de transparencia necesaria) y supuestos de no sujeción voluntarios (correspondientes a la transparencia voluntaria) y apunta que "no influye en la calificación de la no sujeción el hecho de que en el caso de las sociedades mercantiles, voluntaria u

pág. 618.

(562).- E. Eseverri, La definición del sujeto pasivo...cit., págs. 322-323.

(563).- J. R. De la Chica Fleischer, El sujeto pasivo, cit., 622-623.

obligatoriamente acogidas al régimen de transparencia fiscal, la determinación del beneficio atribuible a los socios deba realizarse conforme a las normas del impuesto sobre sociedades". Esta parece también la tesis de H. Salvador Bullón (564). En cambio, J. G. Recio Adrados (565) sostiene que "la evidente atracción de la configuración del régimen de transparencia, como supuesto de no sujeción, queda parcialmente debilitada ante algunas notas extrañas al mismo", entre las que cita, por un lado, la inadecuada colocación de un posible supuesto de no sujeción en el artículo 19,5 de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sociedades, artículo que se incardina en el capítulo dedicado a la base imponible y, por otro lado, la remisión a las normas del impuesto de sociedades para determinar la cuantía de la deuda. De la misma opinión participa E. Eseverri (566), según el cual estos supuestos se presentan "cuando menos, como dudosos supuestos de no sujeción". Es cierto que, según el artículo 19,5 de la Ley Reguladora del Impuesto sobre Sociedades, estas entidades no tributarán por el impuesto; pero, no lo es menos también que, según el apartado 3 de ese mismo precep-

(564).- H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades, Cirde, Madrid, 1981, pág. 132 (donde habla de "no sujeción") y pág. 148 (donde afirma que "se trata claramente de un supuesto de exención, o no sujeción").

(565).- J. G. Recio Adrados, El régimen de transparencia fiscal, R.D.F.H.P., núm. 147, 1980, págs. 688-689.

(566).- E. Eseverri, La definición de sujetopasivo...cit.,

to, los beneficios atribuibles a los socios deben resultar de la aplicación de las normas del impuesto sobre sociedades y, además, todas esas entidades en transparencia por sus características (tienen personalidad jurídica y son sujetos de derechos y de obligaciones) entran de lleno en la configuración del campo subjetivo de este impuesto. Por lo tanto, concluye, "no existe la menor duda de que deben ser tenidas como sujetos pasivos del impuesto en cuestión, con independencia de que no se les llegue a determinar su correspondiente cuota tributaria, como consecuencia de los efectos inherentes postulados para el régimen de transparencia fiscal".

Anibal Caro estima que se trata de un supuesto de no sujeción técnica (no personal ni intrínseca), y en este sentido considera adecuada su ubicación junto al fenómeno específico de la transparencia, como excepción que es (567).

b) La tesis de la "cuasi-no sujeción" o de la sujeción instrumental.

La configuración de los supuestos de transparencia propia como supuestos de no sujeción, encuentra, como

págs. 320-321.

(567).- A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, C.T., núm. 29, pág. 81.

afirman E. Eseverri y J. G. Recio Adrados (568) el doble obtáculo de que, por un lado, las sociedades con personalidad jurídica encajan en la definición de sujeto pasivo del artículo 4 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y, por otro, los preceptos de esta Ley son aplicables para la determinación de la cuantía objeto de imputación. Por ello, algún autor ha llegado a afirmar que las sociedades en transparencia "están plenamente sujetas" al Impuesto sobre Sociedades (569). Lo cual choca frontalmente con los artículos 12,5 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y 19,5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

Tratando de respetar el tenor literal de estos artículos, la Administración entiende que se trata de "una mo dalidad nueva de cuasi no sujeción", cuya particularidad es que, pese a que las sociedades transparentes "no existen, sino que su beneficio se entiende obtenido por sus socios", sin embargo, conservan "ciertas obligaciones formales (con tabilidad y declaración societarias) inherentes al hecho in discutible de que desde la perspectiva jurídica-mercantil sí existen" (570).

En esta postura intermedia, en la que no se duda

(568).- E. Eseverri, La definición del sujeto pasivo... cit., pág. 320; J. G. Recio Adrados, El régimen de trans parencia fiscal, cit., págs. 688-689.

(569).- J. Zurdo Ruiz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, cit., pág. 731.

(570).- Cfr. apartado C) del preámbulo de la O.M. de 31 de

en inventar un nuevo concepto, el de "cuasi no sujeción", late el prejuicio de que el sujeto pasivo lo es de todo el tributo, es decir, de toda la relación tributaria compleja. De modo que no se puede declarar "no sujetas" a las sociedades transparentes (pues entonces no asumirían las obligaciones accesorias), pero tampoco están plenamente sujetas, pues resulta evidente que "no tributan" por el Impuesto sobre Sociedades.

En un sentido similar, también para explicar la posición de las sociedades transparentes, Gian Antonio Micheli habla de "mero soggetto dell'accertamento e non dell'imposta" (571), y Euclide Antonini distingue entre "sujeto pasivo directo" y "sujeto pasivo instrumental" (572)

julio de 1980 (B.O.E. de 1 de octubre).

(571).- G. A. Micheli, Società di persona e società di capitali di fronte alla legge tributaria, en "La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale" (Atti del Convegno di S. Remo: 21-23 Marzo 1980), Cedam. Padua, 1981, pág. 60. La necesidad de configurar a la sociedad transparente como sujeto pasivo deriva de haber adoptado como esquema explicativo del tributo el concepto de "potestad de imposición", ya que esta potestad se ejercita en algún aspecto frente a la sociedad, aunque no supone su posición deudora.

(572).- E. Antonini, Le società a base personale: trasparen

c) La tesis de la exención.

Esta es la interpretación propuesta por J. Banacloche, quien llega a esta conclusión por dos vías (573):

- Negando que pueda tratarse de un caso de no sujeción: la no sujeción de las sociedades transparentes significaría que las mismas son figuras extrañas al impuesto de sociedades, que no son sujetos pasivos de este gravamen. Difícilmente puede sostenerse esta postura cuando, por ejemplo, el régimen de retenciones del artículo 32 dirigido sólo a ciertos rendimientos obtenidos por los sujetos pasivos del impuesto de sociedades, es aplicable a los percibidos por las entidades transparentes; si se les retiene es porque ostentan la condición de sujetos pasivos, no pudiendo hablarse, en consecuencia, de no sujeción.

- Afirmando que las entidades transparentes son sujetos pasivos del impuesto de sociedades, ya que, para la Ley son sujetos pasivos a los que se aplican las normas para determinar la base imponible. Pero, y aquí comienza la transparencia, al llegar el momento de fijar la deuda tributaria, renuncia a aplicar el tipo de gravamen por ella esta

za fiscale del reddito, cit., págs. 8 y ss.

(573).- Julio Banacloche Pérez y otros, El Impuesto sobre Sociedades, Hesperia, 1981, págs. 295-296.

blecido, ordenando que dicha base se distribuya entre los socios y tribute por el impuesto sobre la renta, si el socio es persona física, o por el impuesto de sociedades, si se trata de persona jurídica. La Ley, en atención a una serie de razones... se ha decidido por aplicar a las entidades transparentes una técnica especial de tributación... Atendiendo a ellas, la Ley ha decidido exceptuar a determinados sujetos pasivos de su régimen normal de tributación, aplicándoles uno especial. Excepción, llamémosla decididamente exención, que no se impone por razones subjetivas (por ello no aparece en el artículo 5), sino de técnica tributaria. Nos atrevemos, pues, a calificarla de exención técnica.

- d) La necesidad de distinguir entre transparencia propia e impropia; postura adoptada en cada caso.

En primer lugar, conviene recordar la existencia de una pluralidad de vínculos en la dinámica aplicativa del tributo. Las entidades transparentes pueden ser sujetos pasivos de alguno de ellos, sin necesidad de serlo al mismo tiempo de la obligación tributaria. Por ello rechazamos las figuras híbridas ("cuasi no sujeción") en las que late la idea de que el sujeto pasivo ha de ser el mismo en todos los casos.

Ciñéndonos exclusivamente a la obligación tributaria, entendida en sentido técnico, hay que determinar si la

transparencia implica un supuesto de "no sujeción" o de "exención". La delimitación entre ambos conceptos ha sido magistralmente trazada por F. Sáinz de Bujanda (574), partiendo de los elementos constitutivos de la obligación tributaria. Esta surge al realizarse el hecho imponible a cargo del sujeto que se encuentra con aquel hecho en la relación hipotéticamente prevista en la norma.

Quedan insertos en el ámbito de no sujeción, por eliminación, los hechos y personas que no estén normativamente comprendidos en el ámbito, real o personal, de aplicación del tributo. Ocurre, sin embargo, que, en la "zona de peligro", existen normas que explícitamente declaran la no sujeción al tributo de ciertas situaciones que, sin estar comprendidas en los presupuestos reales o personales de los que nace la obligación de contribuir, pueden, no obstante, dar origen, por diversas razones, a la creencia de que sí lo están (575). Existe así un concepto más restringido de no sujeción, aplicable a los supuestos en que no concurre sólo la circunstancia negativa de no estar comprendidos lógicamente en la delimitación del hecho imponible, sino también una circunstancia positiva, la de existir precepto que así expresamente lo declara. Podría muy bien hablarse

(574).- F. Sáinz de Bujanda, Teoría jurídica de la exención, en Hacienda y Derecho, vol. III, págs. 428 y ss.

(575).- El artículo 29 de la Ley General Tributaria establece que "la Ley, en su caso, completará la determinación concreta del hecho imponible mediante la men--

en estos casos de "no sujeción expresa".

El fundamento de esta técnica delimitadora es meramente negativo: que el impuesto no se aplique a determinadas situaciones o no se exija a ciertas personas que, no obstante estar fuera del ámbito, real o personal, acotado por las normas, pueden atraer la aplicación inadecuada de éstas. De ello se deduce la eficacia meramente declarativa de las normas que mencionan los supuestos de no sujeción. Son, escribe el profesor Sáinz de Bujanda, "preceptos didácticos, pero no normas que por sí mismas provoquen una exclusión de obligaciones tributarias. La exclusión se opera... por las normas que configuran el hecho imponible y que determinan los sujetos pasivos de la imposición" (576).

Nada de lo que acaba de indicarse respecto a la no sujeción puede extenderse a la exención. Ante todo, la exención se refiere a hechos o personas, que, dada la ordenación general y normal del tributo, están sujetas al mismo. Para relevarles total o parcialmente de la carga que el tributo lleva consigo es necesario declararlo así expresamente, esto es, eximirlos. Las normas de exención no son, pues, o-

ción de supuestos de no sujeción". Podría criticarse el empleo del verbo "completar", en cuanto que la norma que establece la no sujeción no "completa", sino que únicamente aclara el hecho imponible.

(576).- F. Sáinz de Bujanda, Teoría jurídica de la exención tributaria, cit., pág. 430.

orientadoras o didácticas, sino que constituyen preceptos de tados de una eficacia singular: enervar respecto a determi- nados supuestos o personas la eficacia constitutiva general de las normas ordenadoras del tributo. Si ahondamos un poco más en el análisis, advertimos que "las normas de exención no se limitan a recortar el ámbito del impuesto, contribu-- yendo a señalar, en términos generales, los hechos y las personas sujetos, sino a excluir o eliminar de ese ámbito, una vez delimitado para la generalidad de los casos, a de-- terminados supuestos o personas. La exención no constituye, por tanto, como la no sujeción, un mecanismo lógico includi ble para acotar la esfera de imposición, sino un instituto enderezado a rectificar esa esfera para casos determinados" (577).

Habrà, pues, que preguntarse cuál es la delimita- ción genérica que la ley realiza entre el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el del Impuesto sobre Sociedades. Una respuesta apresurada po- dría llevar a entender que el primero grava a las personas físicas y el segundo a las jurídicas. Pero la cuestión es más compleja, y no depende de la ubicación sistemática de los distintos preceptos de la Ley. Es decir, porque una nor ma no se incluya entre las que regulan las exenciones no

(577).- F. Sáinz de Bujanda, Teoría jurídica de la exención tributaria, cit., pág. 431.

por ello dejará necesariamente de ser una exención. Y porque una norma aparezca en un precepto alejado de los que regulan el hecho imponible no por ello dejará necesariamente de complementar su exacta delimitación, expresando supuestos de no sujeción.

Con estas premisas, cabe afirmar que están sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas las personas físicas que obtengan renta, incluyéndose, por tanto, como ya vimos, los socios de entidades transparentes que sean personas físicas (578). Sin embargo, están sujetas al Impuesto sobre Sociedades no sólo las personas jurídicas ni todas las personas jurídicas, ya que:

- Están sujetas al Impuesto sobre Sociedades determinadas entidades sin personalidad (ya vimos en que sentido debía entenderse esta expresión), como las Uniones y Agrupaciones de Empresas, cuando no opten por el régimen de transparencia (579)

(578).- Cfr. arts. 3,4 y 12 de la Ley del I.R.P.F.

(579).- Del artículo 4 de la Ley del I.S. parece deducirse que se requiere personalidad jurídica para estar sometidos al Impuesto. Pero el artículo 19, dos,b), al permitir optar por la transparencia a entidades sin personalidad, establece "a contrario" la posibilidad de que, si no optan, sean sujetos pasivos del I.S. (Asociaciones, Agrupaciones y Uniones temporales de empresas). Lo mismo ocurre respecto a los Fondos de Inversión Mobiliaria mencionados en el art.

- No están sujetas, en cambio, al Impuesto sobre Sociedades las personas jurídicas que tributan en transparencia, ya que no realizan, en rigor, el hecho imponible de dicho Impuesto. En efecto, el artículo 3 de la Ley reguladora del Impuesto establece que constituye el hecho imponible la obtención de renta por el sujeto. Pero, para saber cuando se obtiene renta, en sentido jurídico, hay que acudir a los diferentes preceptos que van determinando cada elemento de la renta. Y el artículo 19 establece que en los supuestos de transparencia la renta se imputa, en todo caso, a los socios. Son estos los que jurídicamente obtienen renta, y, por tanto, la sociedad transparente no obtiene renta. Esta interpretación resulta congruente con las consideraciones desenvueltas más arriba, en las que afirmábamos que, aún en el caso de beneficios no distribuidos, es el socio quien realmente (y no fingidamente) obtiene la renta.

24, dos, a). En este sentido se pronuncia el apartado A) del preámbulo de la O.M. de 31 de julio de 1980; y, definitivamente, los artículos 6.1 y 10.1 de la Ley 18/1982, de 26 de mayo, sobre régimen fiscal de agrupaciones y uniones temporales de empresas.

En contra, Alsina Riubrugent y Arias Velasco (Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Bosch Barcelona, 1980) quienes, en base al artículo 4 de la Ley del I.S., entienden que las entidades del artículo 19.2.b), lo soliciten o no, tributan en transparencia (pág. 61). Hoy, la Ley 18/1982, de 26 de mayo, claramente rechaza esta interpretación, que, entendemos, tampoco antes contaba con apoyo legal suficiente.

En consecuencia, las entidades transparentes, respecto al Impuesto sobre Sociedades, son supuestos de "no sujeción":

-En la transparencia impropia esta no sujeción resulta claramente del artículo 4 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y, por eso, el artículo 19 ya no las menciona, pues resulta innecesario. En cambio el artículo 12, cinco, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas precisa que estas entidades "no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades". Obsérvese que esta Ley es anterior en el tiempo a la del Impuesto sobre Sociedades y, por ello, resultaba prudente declarar la no sujeción, en previsión de la delimitación que pudiera efectuarse del hecho imponible en este impuesto.

- En la transparencia propia, la "no sujeción" no resulta claramente del artículo 4, referido al sujeto pasivo, y, por ello, es expresamente recogida en el artículo 19 cinco, de la Ley del Impuesto de Sociedades, como ya hiciera el artículo 12, cinco, de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Estas normas pretenden la delimitación genérica entre los hechos imponibles de ambos tributos. Su fundamento es el propio de la no sujeción.

En ambos casos, transparencia propia e impropia, existe, pues, "no sujeción" al Impuesto sobre Sociedades, pero mientras que en la propia la Ley reguladora de este impuesto contiene una norma que expresamente así lo declara,

en la impropia tal norma no existe por ser innecesaria. Al contrario, en relación con las entidades sin personalidad que son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades es precisa una norma que expresamente declare, o de la que se deduzca, la "sujeción" al mismo, que no resulta del artículo 4.

Hay que precisar que la "no sujeción" de las entidades transparentes sólo supone que no son sujetos pasivos de la obligación tributaria. Pero ello no es obstáculo para que sean sujetos pasivos de otras obligaciones distintas, ni para que se apliquen, en los supuestos de transparencia, normas contenidas en la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

C.- El carácter beneficioso o sancionador de la transparencia.

Otro aspecto de la naturaleza jurídica de la transparencia que requiere un breve análisis es la posibilidad de considerar este régimen, en los casos de transparencia necesaria, como sanción (a); y en los casos de transparencia voluntaria, como beneficio (b). La cuestión no es meramente académica, sino de enorme transcendencia práctica. Así, por ejemplo, considerar que el régimen de transparencia es un beneficio, supondría, en caso de incumplimiento de sus re-

quisitos, la pérdida del beneficio. Los requisitos de la transparencia opcional habrían de configurarse entonces como "carga", no siendo en ningún caso exigible por la Administración su cumplimiento. En nuestra opinión, esta construcción no es acertada (c), sino que, una vez que se ha optado válidamente, hay unos requisitos que las sociedades transparentes deben necesariamente cumplir, durante el plazo mínimo que marca la Ley.

- a) La consideración de la transparencia necesaria como sanción.

Esta es la idea expresada en el preámbulo al Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades, según el cual el fenómeno de la transparencia fiscal "se desdobra en dos aspectos diversos: por una parte, Sociedades personalistas y Asociaciones sin fines de lucro, y, por otra, las Sociedades interpuestas". En este segundo caso, la transparencia fiscal trata de "penalizar la reducción de la imposición personal del contribuyente". En las legislaciones fiscales de numerosos países "está reconocida la transparencia en los dos sentidos considerados", añadiéndose que las normas "que se refieren a Sociedades interpuestas o a evitar prácticas semejantes de evasión fiscal son, en general, de carácter sancionador", y que nuestro ordenamiento recoge y desarrolla el principio de transparencia fiscal "en los dos

aspectos anteriormente mencionados" (580).

H. Salvador Bullón realiza una severa crítica a estos razonamientos, llegando a insinuar que suponen una "presunción de fraude" que va contra los principios constitucionales más elementales (581).

Por su parte, el profesor García Añoveros opina que "no se trata de establecer una medida sancionadora, sino de la clarificación", y, por ello, se da a estas sociedades la facultad de disolverse si este sistema no les conviene (582).

b) La consideración de la transparencia voluntaria como beneficio.

José Menéndez entiende que las entidades transparentes "ostentan un trato impositivo privilegiado, por cuanto sus miembros sólo habrán de hacer frente a la imposición

(580).- El texto del preámbulo puede consultarse en Civitas R.E.D.F., núm. 27-28 (monográfico sobre el I.S.) pág. 413.

(581).- H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades, Circe, Madrid, 1981, pág. 103.

(582).- En la explicación de voto de su grupo parlamentario, con ocasión del debate del art. 12.5 del proyecto de Ley del I.R.P.F. (cfr. Civitas R.E.D.F., núm. 17-

sobre la renta". Se trata, en su opinión, "de un privilegio injustificable si contrastamos la situación con la pureza conceptual de las instituciones jurídicas. Paradójicamente, a una realidad societaria se la declara excedente forzosa del escalafón de las sociedades en activo... el beneficio se reserva a las sociedades de pequeño espectro personal, que son las que solían eludir la contribución sobre la renta, porque eran creaciones artificiales de sujetos individuales" (583).

El precepto que más dudas podría originar es el artículo 19,2,b) de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, que permite optar por la transparencia a las asociaciones, agrupaciones temporales y a las uniones temporales de empresas, y a las cooperativas, "cuando las mismas se consideren beneficiosas para la economía española". De este último inciso "podría sacarse la conclusión de que, si la posibilidad de acogerse al régimen de transparencia se otorga a entes que benefician a la economía española, deberemos interpretar que este régimen es claramente beneficioso para las entidades y personas a las afecta" (584).

18, pág. 282).

(583).- J. Menéndez Hernández, Contradicciones y paradojas del Impuesto sobre la Renta, Edersa, Madrid, 1980, págs. 40 y 42.

(584).- Alsina Riubrugent y Arias Velasco, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Bosch, Barcelona, 1980, pág. 61.

J. Zurdo Ruíz-Ayucar califica este precepto de "extravagante por varias razones", entre ellas porque "se concibe la transparencia como un beneficio tributario" (585)

- c) La irrelevancia del carácter beneficioso o perjudicial en orden a la configuración jurídica del régimen de transparencia.

En sentido técnico, ninguna de las clases de transparencia puede configurarse como beneficio ni como sanción. Ciertamente, en el ánimo del legislador pesa la idea de "penalizar", como afirma el preámbulo, a un cierto tipo de sociedades, las denominadas "interpuestas", y de favorecer a la pequeña y mediana empresa (586). Por otra parte, desde el punto de vista del socio, la transparencia puede resultarle beneficiosa o perjudicial, en cuanto que puede suponerle o no una menor carga tributaria. Pero estos aspectos, que enlazan con los fundamentos del régimen de transparencia, de los que nos ocuparemos en el capítulo siguiente, no trascienden a la configuración jurídica de dicho régimen.

(585).- Juan Zurdo Ruíz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, R.D.F.H.P., núm. 142, pág. 766.

(586).- La doble motivación que ha inspirado el establecimiento del régimen de transparencia se recoge en la Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del I.S. (Vid. Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 413).

La transparencia opcional puede resultar ventajosa o no; y la transparencia necesaria se aplica a las sociedades que reúnen los requisitos que marca la Ley, que pueden haberse constituido o no con la finalidad de evadir el pago del im puesto . Asimismo, tampoco puede descartarse la existencia de sociedades interpuestas que no reúnan los requisitos de la transparencia imperativa.

2. La irreductibilidad de la transparencia a una categoría jurídica única.

Determinar la naturaleza jurídica del régimen de transparencia supone, en principio, la determinación de la categoría jurídica general a la que la transparencia pertenece, esto es, la calificación de la transparencia dentro del cuadro común de figuras que el Derecho conoce.

Dada la complejidad del régimen de transparencia (A), no es posible su reducción a una categoría única. Cuando la doctrina concluye que la transparencia es una técnica para delimitar la base imponible, una presunción de carácter legal, una ficción, una exención, un supuesto de no sujeción o de "cuasi no sujeción", etc., en realidad no se es tá refiriendo al régimen de transparencia en su conjunto, sino únicamente a alguno de los diversos efectos o aspectos de la figura.

En nuestra opinión, el estudio del régimen de transparencia debe partir del análisis del hecho imponible en estos supuestos (B). Esta tarea facilita enormemente la solución de los demás problemas que en torno a la naturaleza de la transparencia pueden plantearse (C), así como la posterior exposición sistemática de las normas que regulan esta forma de tributación.

A.- La complejidad del régimen de transparencia.

El régimen de transparencia fiscal no es reconducible a una figura única. Obviamente la transparencia no es un tributo, sino una parte de las normas reguladoras de un tributo, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, según la naturaleza de los socios de las entidades transparentes, esto es, de los sujetos pasivos. Tampoco cabe una explicación general de la transparencia en base a las figuras propuestas por la doctrina, que ya hemos examinado, en cuanto que sólo se refieren a aspectos parciales.

Para explicar la problemática de la obligación tributaria en los supuestos de transparencia, el punto de partida debe ser, en nuestra opinión, el análisis del hecho imponible. Por otra parte, este es el enfoque tradicional de todo el Derecho tributario material, que es donde principalmente se desenvuelve el régimen de transparencia, desde que el profesor Dino Jarach, en una ya clásica monografía sobre el tema (587), sostuvo lo que él mismo denominó "glorificación del presupuesto". Como afirma J. Ramallo Massanet, la llamada "glorificación del hecho imponible" no es simplemente una frase con la que destacar la importancia de esta institución jurídica, sino que, efectivamente "es una frase afortunada por cuanto significa que la teoría y la realidad

(587).- D. Jarach, El hecho imponible, Buenos Aires, 1943.

de la exacción de tributos se encuentra fuertemente vinculada a la citada institución" (588). Esta tendencia a la glorificación del presupuesto ha tenido "el mérito relevante de destacar la importancia fundamental que al expresado hecho corresponde en la dogmática tributaria, colocándole en cabeza del tratamiento científico del fenómeno tributario desde la perspectiva jurídica", aunque "peca de radical la afirmación según la cual toda la teoría del Derecho tributario material no pasa de ser un desarrollo de la propia teoría del hecho imponible" (589).

En concreto, el análisis del hecho imponible en los supuestos de transparencia nos permite explicar algunas cuestiones básicas de este régimen: la no tributación de las sociedades transparentes por el Impuesto sobre Sociedades; la consideración como renta de los socios incluso de los beneficios no distribuidos por la sociedad; la determinación de los sujetos pasivos; la determinación del objeto de la obligación tributaria, y en particular la determinación de la cuantía de la deuda; los plazos de prescripción en los supuestos de transparencia; etc. Algunas de estas cuestiones ya han sido brevemente examinadas en la primera parte de este capítulo, y del resto nos ocuparemos con ocasión

(588).- J. Ramallo Massanet, Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria, Civitas R.E.D.F., núm. 20, 1978, pág. 614.

(589).- F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible,

del estudio de la regulación positiva de la transparencia, propia e impropia.

Pese a las grandes diferencias de tratamiento positivo en la transparencia propia e impropia, la naturaleza jurídica es la misma en ambos casos. Evidentemente la naturaleza jurídica de este régimen no puede variar por el mero hecho de que la sociedad transparente haya sido inscrita o no en el Registro mercantil. Como ya pusimos de relieve, la personalidad jurídica, o mejor, el pretendido desconocimiento de la misma, es un elemento ajeno a la configuración del régimen de transparencia.

B.- El hecho imponible en los supuestos de transparencia.

El hecho imponible en los supuestos de transparencia es el hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el hecho imponible del Impuesto sobre Sociedades, según que el socio de la entidad transparente esté sujeto a uno u otro tributo. Tomaremos, a efectos de exposición, la primera hipótesis, aunque el desarrollo que

se haga es aplicable, "mutatis mutandis", también en el segundo caso.

Se trata de un hecho de los que el artículo 28 de la Ley General Tributaria denomina de "naturaleza económica", aunque en rigor la naturaleza del hecho imponible es, en todo caso, jurídica (a). Sin perjuicio de profundizar más adelante, el exponer la regulación positiva del régimen de transparencia, en los diversos aspectos del problema, conviene precisar desde ahora en qué consiste el elemento objetivo (b) y el elemento subjetivo (c) del hecho imponible en los supuestos en que se aplica el principio de transparencia fiscal.

a) Naturaleza jurídica del hecho imponible.

La pretendida distinción entre presupuestos de naturaleza jurídica y presupuestos de naturaleza económica carece de consistencia científica, ya que todo hecho imponible es de naturaleza jurídica, como ha puesto de relieve el profesor Sáinz de Bujanda (590). La idea central que preside la aludida separación se produce al considerar la índole del elemento u objetivo del hecho imponible. La inmensa mayoría de los autores ponen de relieve, con razón, que la

(590).- F. Sáinz de Bujanda, Naturaleza del hecho imponible en Hacienda y Derecho, vol. IV, en especial págs.

ley puede delimitar el hecho imponible valiéndose de dos métodos fundamentales: el primero consiste en asumir como hecho imponible una realidad económica que no aparece configurada por ningún sector del ordenamiento positivo como unidad jurídica, y que, por tanto, es el propio Derecho tributario el que tiene que crearla como tal realidad jurídica, con independencia de cualquier otro concepto o instituto jurídico extratributario. Esto es precisamente lo que ocurre en la imposición sobre la renta y dentro de ella, en la imposición sobre la renta de las sociedades transparentes; el segundo consiste en elevar a la categoría de hecho imponible una relación jurídica que ya aparece acuñada en algún otro sector del ordenamiento. En estos casos, la relación de que se trate ya era jurídica antes de adoptarse por la Ley tributaria, que se limita a insertar esa realidad jurídica preexistente en el marco de la imposición.

A la vista de ambos métodos, la doctrina tributaria, y la Ley General Tributaria, dejándose arrastrar por una superficial consideración del problema, ha llegado a creer que existen dos clases de presupuestos, unos de naturaleza jurídica, y otros de naturaleza económica. Se atribuye este segundo carácter a aquellas situaciones de la vida económica que la Ley tributaria configura por sí sola como hecho imponible, como es el caso de la renta obtenida por las sociedades transparentes. Sin embargo, como afirma

el profesor Sáinz de Bujanda, "en los casos en los que el presupuesto de hecho de la obligación tributaria consiste en una situación de la vida económica que la ley fiscal define y valora para convertirla en hecho imponible, es evidente que esa operación definitoria, producida por las normas tributarias, crea una nueva realidad jurídica (el hecho imponible), dado que, con anterioridad, sólo existían los supuestos económicos sobre los que el legislador se apoya para realizar su labor creadora" (591).

En consecuencia, debe afirmarse la naturaleza jurídica del hecho imponible en los supuestos de transparencia, aunque el legislador asume y define una realidad no calificada previamente por ningún otro sector del ordenamiento jurídico.

En cambio, el Consejo de Estado, "partiendo de que, según el artículo 28 de la Ley General Tributaria -que es una Ley de conceptos-, el hecho imponible puede consistir en un presupuesto de naturaleza jurídica o de naturaleza económica, y habida cuenta de la esencia y finalidad del impuesto sobre la renta de las personas físicas", afirma que "parece indudable que el hecho imponible ha de ser en este caso un presupuesto de naturaleza económica, lo cual equivale a decir que la obligación tributaria no nace de ningún

(591).- F. Sáinz de Bujanda, Naturaleza del hecho imponible,

acto jurídico, sino de un hecho económico tangible. No se puede exigir el impuesto sobre la renta por simples expectativas o derechos de crédito que no se sabe, hasta el momento de hacerlos efectivos, si van a generar una renta, un ingreso real" (592). En base a estas ideas, el Consejo de Estado recalca que "sin ingreso efectivo no hay hecho imponible". La consecuencia lógica de esta línea argumentativa, aunque el Consejo de Estado no llega a formularla pues evidentemente choca con el espíritu de la Ley, sería que la imputación de beneficios que no ha sido objeto de distribución no constituye "obtención de renta" a efectos del nacimiento de la obligación tributaria. Sin embargo, esta apresurada conclusión, que, repetimos, el Consejo de Estado no llega a formular, debe rechazarse ya que parte de la errónea consideración del hecho imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como hecho imponible de naturaleza económica.

b) Elemento objetivo: la renta obtenida por la entidad transparente.

La doctrina distingue dos elementos fundamentales

cit., pág. 581.

(592).- Cfr. Dictamen del Consejo de Estado núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, al primer Anteproyecto de Regla

en el hecho imponible, uno objetivo y otro subjetivo. El elemento objetivo consiste, según Giannini (593), en "la cosa, el acto, el hecho, o incluso la simple cualidad de la persona que constituye, según las leyes tributarias, el presupuesto objetivo del impuesto". El profesor Sáinz de Bujanda añade algunas matizaciones críticas (594), observando, en primer lugar, que la "cosa" no constituye en ningún caso el elemento objetivo del presupuesto, sino, a lo sumo, un elemento material de dicho presupuesto. Además, el presupuesto objetivo constituye siempre, para la génesis del vínculo tributario, un "hecho", por lo que incorporar dicho vocablo a los restantes en los que se expresan las posibles manifestaciones del presupuesto -cosa, acto, hecho, cualidad de la persona- puede inducir a confusión. En fin, hace notar el profesor Sáinz de Bujanda, el elemento objetivo del presupuesto puede ofrecer ciertas formas que no aparecen comprendidas en la enumeración de supuestos que se contienen en el texto transcrito, por lo que es aconsejable que a la antedita enumeración se la atribuya un carácter meramente ejemplificador. A lo expuesto hay que añadir que el elemento ob

mento del I.R.P.F., págs. 24 a 26; y Dictamen núm. 43.209, de 25 de junio de 1981, al nuevo Reglamento, págs. 4 y 5.

(593).- A. D. Giannini, Instituciones de Derecho tributario, Ed. Der. Fin., Madrid, 1957, pág. 83.

(594).- F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible, en Hacienda y Derecho, vol. IV, pág. 332.

jetivo puede ser contemplado desde varios aspectos (material, espacial, temporal y cuantitativo).

En la segunda parte de este trabajo trataremos de especificar cada uno de estos aspectos del elemento objetivo, haciendo un análisis separado de los supuestos de transparencia propia e impropia.

Es pertinente recordar aquí la distinción que en un capítulo anterior efectuábamos entre objeto del tributo y presupuesto objetivo de la obligación tributaria. En los supuestos de transparencia el objeto del tributo, es decir, la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a imposición, es la renta obtenida por las entidades transparentes. El presupuesto objetivo de la obligación tributaria, o elemento objetivo del hecho imponible, es "la situación de hecho -eliminado su aspecto subjetivo, que forma parte del presupuesto de hecho, considerado en su totalidad ...- que hace nacer la obligación tributaria" (595).

De ahí que, como también se ha aclarado en otro lugar, "el legislador pueda configurar de las más diversas maneras los presupuestos objetivos del tributo, aún siendo el mismo el objeto que se desea gravar" (596). Tal ocurre en el caso

(595).- F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible, cit., pág. 336.

(596).- F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible,

que nos ocupa. Una manifestación económica, la obtención de renta por la sociedad, puede ser asumida como presupuesto objetivo del Impuesto sobre Sociedades, o del impuesto personal sobre la renta de los socios (sistema de transparencia).

¿Cuál es el elemento objetivo del hecho imponible en este último caso, es decir, si se aplica el principio de transparencia?. Obviamente, dicho elemento aparece constituido por la renta personal de cada socio. Pero es preciso observar:

- Que se trata de un acontecimiento material o fenómeno de consistencia económica, tipificado por las normas tributarias, y transformado consiguientemente en una figura jurídica, dotada de un tratamiento determinado por el ordenamiento positivo (597). No interesa, pues, el concepto que la Economía financiera pueda formular de la "renta personal," sino el concepto jurídico, pues es éste el que define el elemento objetivo del hecho imponible.

- Que al concepto de renta personal no es posible llegar sino a través del concepto de rentas parciales, que procedentes de diversos orígenes, afluyen a un mismo sujeto

cit., pág. 335.

(597).- Vid. F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible, cit., pág. 338.

y que, precisamente por su imputación a él, se convierten en unidad tributaria.

En este sentido, aplicando los criterios de clasificación estructural de los presupuestos propuestos por el profesor Sáinz de Bujanda, podemos afirmar que se trata de un presupuesto específico y complejo. Se trata de un presupuesto específico, y no genérico, porque no es susceptible de ulterior individualización (598). Se trata de un presupuesto complejo, y no simple, porque "solo puede llegar a producirse considerando como unidad teleológica objetiva, según la expresión de Bracci, una multiplicidad de hechos reunidos" (599).

Esta multiplicidad de hechos se produce, por un lado, en el tiempo, pero, y esto es lo que más nos interesa, también desde un punto de vista material. En consecuencia, el análisis del elemento objetivo debe profundizar en cada una de las rentas parciales a que antes nos referíamos.

Estas rentas parciales, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, son las derivadas del trabajo personal, del capital, las mixtas, los incrementos de patrimonio, y, por último, las rentas obtenidas en aplicación

(598).- Vid. F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible, cit., págs. 339 y ss.

(599).- Vid. F. Sáinz de Bujanda, Concepto del Hecho imponible

del principio de transparencia (600).

Este último componente de la renta personal del miembro de una entidad transparente es la parte de la renta obtenida por la sociedad que le corresponda. Y será el Derecho positivo quien nos provea de los criterios necesarios para valorar la renta global de la sociedad o entidad transparente, y para determinar la parte correspondiente a cada socio, que, como tal, se integra en el elemento objetivo del hecho imponible del tributo que grava su renta personal, y que, en su aspecto cuantitativo, es asumida para la determinación de la base imponible. Esos criterios jurídicos son distintos, como veremos, en la transparencia propia y en la impropia.

c) Elemento subjetivo: ser miembro de la entidad transparente.

El elemento subjetivo del hecho imponible "consis

ble, cit., págs 344 y ss.

(600).- Ya el Consejo de Estado, al dictaminar el Anteproyecto de Reglamento del I.R.P.F., puso de relieve la conveniencia de precisar qué se entiende por obtención de renta en cada caso, señalando la dificultad de dar un concepto unitario. Vid Dictamen del C.de E., núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, pág. 26; y Dictamen núm. 43.209 (al Proyecto de nuevo Reglamento), de 25 de junio de 1981, págs. 6-7.

te en una determinada relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material. Cuál sea esta relación no es cosa que resulte necesariamente o, al menos, suficientemente determinada por la propia naturaleza del elemento subjetivo del presupuesto. La cuestión ha de resolverse, por eso, con el auxilio de disposiciones adecuadas contenidas en las leyes tributarias, en las que, bien explícitamente, bien en forma implícita... se establecen la naturaleza y la extensión de dicha relación"(601).

Dada la compleja composición de la renta personal, será preciso un examen separado de cada una de las rentas parciales, para determinar quién está con cada renta parcial en la relación necesaria para que le sea imputada.

Como afirma al profesor Sáinz de Bujanda "el hecho, considerado en su pura objetividad, es imponible respecto a alguien y, por tanto, deja de tener ese carácter de hecho gravado, si en su delimitación legal no se comprende el tipo de relación que ha de existir entre sus elementos componentes" (602). Hay que preguntarse, pues, respecto a

(601).- A. D. Giannini, Instituciones de Derecho tributario, Ed. Der. Fin., Madrid, 1957, pág. 84; Cfr. F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible, cit., pág. 391; y F. Vicente-Arche Domingo, Consideraciones sobre el hecho imponible, R.D.F.H.P., núm. 39, pág. 571.

(602).- F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible,

quién es imponible cada uno de los componentes del elemento objetivo del impuesto sobre la renta personal, y en particular, respecto de quién es imponible la renta obtenida en transparencia, o sea, la renta generada por las entidades transparentes. Pues bien, los artículos 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 19 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades establecen expresamente que las rentas correspondientes a las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria (transparencia impropia) "se atribuirán a los socios, herederos, comuneros, y partícipes" y los beneficios o pérdidas obtenidas por las sociedades transparentes "se imputarán en todo caso a los socios". De lo que se deduce claramente que la relación en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento objetivo consiste, en los casos de transparencia, en ser miembro de la entidad transparente.

Curiosamente, la Ley establece de forma expresa en qué consiste el elemento subjetivo del hecho imponible en los supuestos de transparencia, cosa que no ocurre con el elemento objetivo. Así, el artículo 3 de la Ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al referirse a los distintos componentes de la renta personal, no incluye los rendimientos obtenidos en transparencia. Y lo mismo puede decirse del artículo 3 de la Ley del Impues-

to sobre Sociedades. A diferencia de lo que suele ocurrir en la mayoría de los casos, en el régimen de transparencia el elemento objetivo sólo viene implícito en la Ley, al describir el elemento subjetivo.

Una última cuestión en relación con el elemento subjetivo que debe ponerse de relieve, es la función que de sempeña, no sólo para determinar la persona obligada al pago, cosa que siempre ocurre, sino también para configurar el propio elemento objetivo material del hecho imponible, ya que el régimen de transparencia forma parte de un impuesto personal, ya sea el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades (603).

C.- Otros aspectos del régimen de transparencia.

El análisis del hecho imponible es la cuestión nuclear del estudio del régimen de transparencia, y nos permitirá, en la segunda parte de este trabajo, solucionar algunos de los problemas que plantea la regulación positiva de

(603).- Cfr. F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible, cit., págs. 394 y ss.; Idem, La estructura jurídica del sistema tributario, R.D.F.H.P., núm. 41, págs. 48 y ss. (recogido en el cap. VIII del vol. II de Hacienda y Derecho).

la transparencia fiscal, aunque resultaría exagerado afirmar que el hecho imponible explica completamente esta peculiar forma de tributación. Sirve de punto de partida para el análisis de los sujetos pasivos, de la determinación de la cuantía de la deuda tributaria, y de otros problemas básicos de este y de cualquier otro régimen de tributación. Pero quedan al margen otra serie de aspectos: obligaciones accesorias, transmisión de acciones de sociedades transparentes, infracciones y sanciones, problemas de régimen transitorio, etc.

En relación con la naturaleza de la transparencia, la determinación de los elementos, objetivo y subjetivo, del hecho imponible nos permite reforzar las conclusiones a que habíamos llegado en la primera parte de este capítulo. Las entidades transparentes no están sujetas al Impuesto sobre Sociedades porque la renta de las mismas constituye el elemento objetivo (junto con otras rentas parciales) del impuesto personal sobre la renta de sus miembros. Asimismo, resulta innecesaria la figura de la ficción o de la presunción "iuris et de iure", ya que jurídicamente la renta "es" obtenida por los socios de las entidades transparentes. Y recalamos que no se finge ni se presume obtenida, sino que "es" obtenida, ya que en la terminología legal "obtener renta" es una expresión equivalente a "realizar el hecho imponible", y, por lo tanto, se obtiene renta al aparecer realmente (y no sólo hipotéticamente como ocurre en la norma) en la relación que la Ley exige que exista entre el elemento objetivo y el elemento subjetivo, es decir, al ser socio

de una entidad transparente, sin que sea necesaria la efectiva percepción del beneficio generado por la entidad.

3. Conclusiones.

La naturaleza jurídica es la misma en la que hemos denominado transparencia propia que en la impropia, pues resulta irrelevante a estos efectos que la entidad transparente esté dotada o carezca de personalidad jurídica.

No es posible reducir la transparencia, dada su complejidad, a una figura unitaria. La doctrina ha afirmado que se trata de una ficción, de una presunción, de una exención, de un supuesto de no sujeción, etc., pero estas posturas sólo son una explicación parcial, de alguno de los múltiples aspectos que presenta el régimen de transparencia.

Para el correcto enfoque de estos aspectos resulta necesario partir del análisis jurídico del hecho imponible. El hecho imponible, en los supuestos de transparencia, es el hecho imponible correspondiente al tributo que grava la renta personal de cada miembro de las entidades transparentes, es decir, el Impuesto Personal sobre La Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades, según los casos.

El elemento objetivo del hecho imponible es la renta personal, concepto al que sólo se puede llegar tras el examen de las distintas rentas parciales. Una de estas rentas parciales es la renta obtenida en transparencia, que no es sino una parte de la renta de la entidad transparente,

cuya cuantía se determina y distribuye entre los miembros de la citada entidad conforme a los criterios que la ley es tablece, que son diferentes en la transparencia propia e im propia.

El elemento subjetivo consiste, como es sabido, en la relación que la ley exige que exista entre el sujeto pasivo y el elemento material u objetivo. Esta relación en los casos de transparencia consiste en ser socio de una entidad transparente.

Al concurrir ambos elementos, es decir, al estar el sujeto pasivo realmente en esa relación que la norma establece sólo hipotéticamente, se realiza el hecho imponible, o en terminología legal, "se obtiene renta". En consecuencia, "obtiene renta" en sentido jurídico el socio de una en tidad transparente, y surge a su cargo la obligación tributaria, aunque los beneficios no hayan sido objeto de distri bución. La distribución o no de los beneficios, dada la con figuración positiva del hecho imponible, es irrelevante.

Estas consideraciones nos permiten resolver los diversos problemas que la doctrina ha planteado respecto a la naturaleza de la transparencia fiscal.

En primer lugar, se plantea la necesidad de expli car que el socio obtenga renta aunque los beneficios no hayan sido distribuidos. Podría pretenderse que en estos ca-- sos no se obtiene renta y que la transparencia no es más que una técnica para delimitar la base imponible. Pero, da-

da la íntima correlación que existe entre base imponible y hecho imponible, estimamos incorrecta esta solución. Otra posibilidad consiste en configurar la obtención de renta en el caso de beneficios no distribuidos como una presunción de carácter absoluto o como una ficción. Pero tampoco esta solución es correcta. Respecto a la transparencia impropia, dada la naturaleza jurídica de las denominadas entidades sin personalidad, no hay obstáculo para sostener la apropiación inmediata por los miembros de los beneficios generados por la entidad. Y con carácter general, tanto respecto a la transparencia propia como a la impropia, la tesis de la ficción o de la presunción parte de un prejuicio conceptual: considerar que hay un concepto económico de renta, en cuya virtud la renta es "naturalmente" obtenida por la entidad transparente, de modo que, si el legislador se aparta de ese concepto "natural" de renta, y considera ésta obtenida por los miembros de dicha entidad, está "fingiendo" algo que realmente no ocurre. Esta tesis olvida que el legislador es soberano para delimitar el hecho imponible, y que no hay un concepto previo de obtención de renta, al que luego se equiparan, a través de una ficción o de una presunción, otras situaciones distintas. O lo que es lo mismo, se "obtiene renta" cuando lo establece la norma tributaria, sin que sea lícito acudir a datos extrapositivos. En el mismo error metodológico se incurre cuando se afirma que la efectiva percepción del beneficio es necesaria para que se realice el hecho imponible, solo que en este caso el prejuicio conceptual es de naturaleza jurídica: considerar que la renta supone una entrada en el patrimonio del sujeto pasivo.

En segundo lugar, se plantea el problema de si las entidades transparentes están exentas o "no sujetas" al Impuesto sobre Sociedades. En nuestra opinión, se trata de un caso de no sujeción, lo que se deduce respecto a las entidades sin personalidad del artículo 4 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, y expresamente se afirma, ante las posibles dudas, en el artículo 19.5 para la transparencia propia. La Administración y un sector doctrinal sostienen que se trata de un supuesto nuevo de "cuasi no sujeción", que se caracteriza por asumir la sociedad algunas obligaciones (contabilidad y declaración societaria). Esta interpretación parte, como la Ley General Tributaria, de que el sujeto pasivo lo es de todo el tributo, y por eso no llega a hablar lisa y llanamente de "no sujeción", ante el temor de que entonces la sociedad quedara libre de todo tipo de obligaciones. Pero si se distinguen claramente los diversos vínculos que se producen en la dinámica aplicativa del tributo, no hay obstáculo para afirmar la no sujeción de la sociedad respecto a la obligación tributaria, y, al mismo tiempo, su condición de sujeto pasivo de obligaciones distintas. Y, desde luego, la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades no es óbice para que las normas contenidas en la Ley reguladora de éste, se apliquen cuando exista un precepto, dentro del régimen de transparencia, que se remita a ellas.

Por último, parece claro que el régimen de transparencia, cualesquiera que hayan sido las motivaciones que han llevado al legislador a su establecimiento, no es ni un

beneficio en sentido técnico, ni una sanción. Cosa totalmente distinta es que resulte beneficioso o no para los afectados por el mismo. Pero éstos no son ya temas de naturaleza jurídica, sino de fundamento, objeto del capítulo siguiente.

Acto

CAPITULO V

FUNDAMENTO DEL REGIMEN DE TRANSPARENCIA

SUMARIO

1. El fundamento del régimen de transparencia en general.

A.- Fundamento jurídico: el principio de capacidad contributiva.

- a) La renta como manifestación de la capacidad contributiva; concepto económico y concepto jurídico de renta.
- b) La capacidad contributiva como atributo del individuo.
- c) El problema de la imposición autónoma sobre la renta de las sociedades.

B.- Fundamento extrajurídico: ventajas e inconvenientes de la transparencia fiscal.

- a) Neutralidad de las formas jurídicas frente al impuesto.
- b) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista recaudatorio.
- c) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista administrativo.
- d) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista de la psicología financiera.
- e) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia para la sociedad; incidencia en la po

lítica de reparto de dividendos.

f) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia para los socios.

2. Especial fundamento de la transparencia necesaria: evitar la elusión.

A.- Precisiones conceptuales y terminológicas.

- a) El concepto de elusión fiscal mediante sociedades.
- b) La elusión como supuesto de fraude a la ley tributaria; su ilicitud.
- c) Distinción de figuras afines.

B.- La transparencia como medida antielusoria.

- a) El régimen de transparencia como medida de Derecho tributario material para evitar el fraude.
- b) Las "sociedades interpuestas": delimitación de supuestos y calificación dogmática.

C.- Soluciones alternativas al problema de la elusión mediante sociedades.

- a) La insuficiencia del principio de transparencia.
- b) Diversas soluciones propuestas por la doctrina.
- c) El mecanismo general de sanción al fraude de ley; especial referencia al Proyecto de Ley sancionadora de Infracciones Tributarias.

3. Especial fundamento de la transparencia voluntaria: evi-

tar la doble imposición económica de los dividendos.

A.- Elementos integrantes del concepto de doble imposición económica.

B.- Resultados de la Economía financiera en el estudio de la doble imposición.

- a) Análisis teóricos y empíricos sobre la traslación del Impuesto sobre Sociedades.
- b) Diversidad de sistemas para evitar la doble imposición.

C.- La opción legislativa.

- a) Técnicas jurídicas para eliminar o atenuar la doble imposición.
- b) La transparencia voluntaria de las denominadas "sociedades personalistas".
- c) La configuración jurídica de las sociedades de personas y la elección del legislador tributario.

4. Especial fundamento de la transparencia impropia: solución al problema de las entidades sin personalidad.

A.- El deficiente tratamiento de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria en las leyes tributarias particulares.

B.- El prejuicio dogmático del legislador de la reforma.

C.- Consideraciones críticas: necesidad de discriminar el tratamiento tributario de las entidades sin perso

nalidad, en función de su heterogénea naturaleza jurídica.

5. Conclusiones.

1. El fundamento del régimen de transparencia.

No existe un fundamento único para un régimen tributario tan complejo como el de transparencia, sino que ha de reconocerse que "en las nuevas posiciones de nuestro sistema tributario no se encuentra la dosis de homogeneidad que fuera de desear, pues se cruzan criterios económicos con preocupaciones ante la evasión tributaria" (604).

Así, en sucesivos epígrafes, iremos viendo el objetivo que el legislador persigue con cada clase de transparencia. La transparencia propia trata, por un lado, de "evitar la utilización de Sociedades interpuestas, a través de las cuales las personas naturales pueden obtener beneficios fiscales que no encuentran justificación de ningún tipo" (transparencia necesaria), y, por otro, de "establecer un derecho de opción para que ciertas entidades de fuerte componente personalista puedan renunciar al Impuesto sobre Sociedades en favor del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Con ello se pretende alentar formas de organización societaria más eficientes desde el punto de vista económico que las empresas individuales, eliminando el factor disuasorio de una posible fiscalidad más fuerte" (605).

(604).- C. Albiñana García-Quintana, La personalidad jurídica societaria y el impuesto, en Anales del CUNEF, cit., pág. 41.

(605).- Ambos objetivos de la transparencia propia, conteni

En cuanto a la transparencia impropia, el legislador pretende con ella resolver el problema de técnica jurídica que planteaba el artículo 33 de la Ley General Tributaria, superando el pretendido conflicto de dicho artículo con la dogmática general.

Pero previamente, y con carácter general para todas las clases de transparencia, expondremos la tendencia que late en el fondo del régimen de transparencia a dar satisfacción legal a ciertos criterios doctrinales, cada día más elaborados e influyentes, que postulan la integración total del Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Como afirma M. Lagares Calvo, la opción por la integración o no de ambos impuestos "constituye, ante todo, un juicio de valor, conformado por elementos sociales, políticos y económicos, por lo que no es extraño la existencia de posturas encontradas" (606). En la exposición de esos elementos nos referiremos por separado a los de naturaleza jurídica y a los de naturaleza extrajurídica.

dos ya en el Informe del Ministerio de Hacienda publicado en 1976 con el título "Sistema Tributario Español. Criterios para la Reforma" (Libro Blanco de la Reforma Fiscal) son reiterados en la Exposición de Motivos de la Ley reguladora del I.S.

(606).- M. Lagares Calvo, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, H.P. E., núm. 2, pág. 61.

El régimen de transparencia supone, en esencia, la elección de una de entre las varias posibilidades de configuración del hecho imponible, como hemos visto, y, por tanto, al abordar el tema del fundamento de la transparen--cia en general, puede distinguirse un fundamento jurídico y un fundamento extrajurídico (607). El primero agrupa aquellas exigencias que responden a criterios de justicia en el reparto de la carga fiscal (A). El segundo engloba las consideraciones ajenas o indiferentes al valor justicia, que ofrecen la más variada naturaleza, dado que su único elemento común, que permite formar con ellas un solo grupo, consiste precisamente en esa nota de índole negativa a que acabamos de aludir (B).

A.- Fundamento jurídico: el principio de capaci--dad contributiva.

El argumento principal que se invoca en favor del sistema de la transparencia es el de que sustituye el impuesto proporcional sobre las sociedades por el Impuesto sobre la Renta, adaptado a la capacidad contributiva del socio

(607).- Cfr. F. Sáinz de Bujanda, Fundamento del hecho imponible, en Hacienda y Derecho, vol. IV, pág. 545.

(608).

El primer esfuerzo teórico para integrar el principio de capacidad contributiva en el Derecho tributario (609), fue llevado a cabo, como se sabe, por Griziotti, en cuya doctrina desempeña un papel central (610). Algún prestigioso autor (611) afirma que se trata de algo ajeno a la justicia, de un dato suministrado por la Economía, pero, como afirma el profesor Sáinz de Bujanda, "los fundamentos económicos del concepto de capacidad contributiva, que en modo alguno pueden discutirse, no deben confundirse con la idea de justicia que anima a ese concepto, que es precisamente la que se hace operante en el campo del Derecho tribu

(608).- Vid, entre otros, J. F. Due, *Análisis económico de los impuestos*, ed. El Ateneo, Buenos Aires, 2ª ed., 1968, págs. 201-202; A. J. Van Den Tempel, *El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta en la Comunidad Económica Europea*, H.P.E., núm. 9, pág. 169; etc.

(609).- Vid., por todos, sobre este principio y su evolución doctrinal, C. Palao Taboada, *Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva*, en "Estudios jurídicos en Homenaje al profesor Federico de Castro", II, Tecnos, Madrid, 1976, págs. 375 y ss.

(610).- Vid. Griziotti, *Il principio della capacità contributiva e le sue applicazioni*, "Saggi sul rinnovamento dello studio della Scienza delle finanze e del Diritto finanziario", Giuffrè, Milán, 1953, pág. 347.

(611).- A. D. Giannini, *I concetti fondamentali del Diritto tributario*, Utet, Turín, 1956, pág. 75.

tario" (612). Hoy el principio de capacidad como criterio de justicia tributaria es generalmente aceptado, y aparece recogido en todos los textos constitucionales (artículo 31. 1), constituyendo así un límite al legislador en la selección y configuración de los hechos imponibles.

Permanece abierto el problema de la virtualidad práctica de este principio, que obviamente no tiene la estructura lógica de un axioma, del que pueda deducirse, según las reglas del razonamiento, una serie de consecuencias. En este sentido, se ha afirmado que el principio de capacidad contributiva es un "tópico", como los principios generales del Derecho, "un principio orientador, cuya eficacia se manifiesta no por medio de la deducción, sino como punto de vista fundamental en la discusión de los problemas financieros" (613). De todas formas el legislador constituyente "ha dejado bien claro que el sistema justo que se proclama no puede separarse, en ningún caso, del principio de progresividad ni del principio de igualdad", y aunque el princi--

(612).- F. Sáinz de Bujanda, Notas... cit., I, 2º, págs. 178 y ss.; Cfr. E. Giardina, Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, Giuffrè, Milán, 1961, obra usada en apoyo de la concepción hoy dominante, en la que se hace un importante esfuerzo teórico por dotar de efectivo contenido al principio de capacidad, frente al relativo abandono del mismo a consecuencia de la crítica a la concepción causal del impuesto.

(613).- C. Palao Taboada, La imposición sobre las ganancias

pio de capacidad se predica "en cualquier supuesto en orden al sistema tributario mismo, como conjunto, atendidas las variantes circunstancias sociales y económicas... pudiera demandar la estimación individualizada de cada caso, con respecto a cada uno de los tributos que integran el sistema tributario" (614). Así, es posible un análisis del régimen de transparencia desde el punto de vista de la capacidad contributiva. En general, la transparencia procura aplicar este principio, evitando la elusión del impuesto (capacidad contributiva no gravada), y la doble imposición de los dividendos (capacidad contributiva doblemente gravada). Pero pudiera producirse un atentado a este principio en cuanto que el régimen de transparencia discrimina entre las entidades societarias, ya que la opción por la transparencia no se concede con carácter general, y, sobre todo, porque, en algún caso extremo, el contribuyente puede no disponer de la liquidez necesaria para hacer frente al impuesto, en cuya base imponible se integran también los beneficios no distribuidos. Sobre este tema volveremos al realizar el examen crítico de la normativa vigente.

Ahora bien, el estudio del principio de capacidad

de capital y la justicia tributaria, H.P.E., núm. 9, pág. 37 (cfr. también Apogeo y crisis del principio de capacidad contributiva... cit.).

(614).- S.T.C. de 20 de julio de 1981, fundamentos jurídicos 4 y 5.

contributiva como fundamento del régimen de transparencia supone no tanto un examen de este principio en su función negativa, sino sobre todo en su función positiva. Es decir, supone no sólo un examen del papel del principio de capacidad como límite al legislador tributario, sino también la exposición de las razones en virtud de las cuales se estima que el régimen de transparencia se adapta mejor a la capacidad contributiva que otras formas alternativas de imposición sobre la renta de las sociedades. En este sentido es oportuno destacar la importancia de la renta como manifestación de la capacidad contributiva (a), capacidad que se predica fundamentalmente de las personas físicas (b), excluyéndose, por tanto, desde un punto de vista ideal, la imposición autónoma sobre la renta de las sociedades (c).

- a) La renta como manifestación de la capacidad contributiva; concepto económico y concepto jurídico de renta.

El principio de capacidad contributiva se predica en general de todo el sistema tributario, pero es obvio que no todos y cada uno de los tributos cumplen igualmente esa misión de justicia material. El artículo 31.1 de la Constitución juega como un límite negativo, en todos los tributos, pero la consecución del ideal de justicia tributaria a que aspira cuenta como instrumento especialmente idóneo con los impuestos personales, en especial con los impuestos sobre la renta fácilmente subjetivables.

En esta línea de pensamiento, F. Neumark (615) limita sustancialmente el principio de capacidad contributiva a los impuestos directos, sobre todo los personales (sobre la renta o el patrimonio), y La Rosa (616) reduce el citado principio a los impuestos directos sobre la renta.

La opinión general, en línea con las tesis de Giardina (617), equipara el principio de capacidad contributiva a la idea de justicia tributaria (618) y, consecuentemente, lo extiende a todos los tributos, incluidas las tasas (619). Ahora bien, esta idea, absolutamente mayoritaria en la doctrina, no es obstáculo para resaltar la especial relevancia, en todos los sistemas tributarios modernos, de la renta como índice de capacidad contributiva.

(615).- F. Neumark, Grundsätze gerechter und Ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B., Mohr (Paul Siebeck), Tübinga, 1970, págs. 129 y ss. (Principios de Imposición, cit., págs. 135 y ss.).

(616).- La Rosa, Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali, Giuffrè, Milán, 1968, pág. 51.

(617).- E. Giardina, Le basi teoriche del principio della capacità contributiva, Giuffrè, Milán, 1961.

(618).- F. Sáinz de Bujanda, Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español, en Hacienda y Derecho, vol. III, págs. 181 y ss.

(619).- F. Sáinz de Bujanda, Reflexiones sobre un sistema tributario español, cit., págs. 261 y ss.

Sin embargo, es preciso reconocer que el problema de la definición jurídica de la renta resulta todavía de di fícil solución, debido a que la doctrina no ha trazado con claridad los límites metodológicos de la investigación. Algunos juristas han tomado de forma exclusiva el análisis económico, transfiriendo pura y simplemente los resultados de éste al campo del Derecho. Así, para L. Napolitano, "el concepto de renta, que es la sólida base en la que se apoyan los sistemas tributarios, resulta de una larga elaboración del pensamiento económico, del que la ciencia financie ra se ha valido para formular sus teorías. Y de hecho en el estudio de las teorías financieras y de los sistemas tributarios, que se suceden en el tiempo, se descubre que teoría económica y tributo se han ido adaptando a la noción económica de renta, y sólo recientemente surge la tendencia a aplicar los tributos sobre la renta a lo que no es renta en sentido económico" (620). Otro sector doctrinal, rechazando el concepto económico, se ha movido, sin embargo, en términos de excesiva vaguedad, sin alcanzar la pureza formal necesaria. Según Luigi V. Berliri, "afortunadamente no se ha tar dado en reconocer, por los estudiosos del Derecho tributa-- rio y por los jueces llamados a aplicarlo, que, para la interpretación de la ley del impuesto, debe prescindirse total mente de las elaboraciones del concepto de renta en la cien

(620).- L. Napolitano, Il reddito nella scienza delle finan ze e nel diritto tributario italiano, Milán, 1953, I, (introducción).

cia económica". Berliri afirma, sin embargo, que para interpretar las leyes tributarias hay que hacer "referencia, más bien, a los datos y a las experiencias de la práctica comercial entendiendo la renta en el sentido en que la entiende, la acepta, y la aplica la conciencia económico-social" (621)

La base para un adecuado enfoque del problema puede partir, en ésta como en tantas otras ocasiones, de las ideas apuntadas por Archille Donato Giannini, para quién, la renta, como objeto del tributo, "resta pur sempre un fatto economico; solo che esso assume, in questa sua funzione, quelle più precise e specifiche caratteristiche che gli sono impresse dal diritto tributario. La considerazione, quindi, del fatto economico fornisce soltanto il nucleo sostanziale, ma grezzo, del concetto di reddito imponibile, la cui precisazione e delimitazione non possono essere date se non dall'analisi delle norme tributarie" (622). En los mismos términos se pronuncia Giussani, al afirmar que "en el ámbito del Derecho tributario no puede ser acogida ninguna de las definiciones de renta formuladas por otras disciplinas y, por lo tanto, tampoco las formuladas por los economis-

(621).- L. V. Berliri, Appunti sul concetto di "reddito" nel sistema della imposta mobiliare, Riv. It. Dtto. Fin., 1939, págs. 11 y ss., en especial págs. 13 y ss.

(622).- Istituzioni... cit., pág. 361. Según el mismo autor "Spetta esclusivamente al legislatore tributario determinare, con ogni possibile precisione, il presupposto materiale delle singole imposte in tutti i

tas"(623). Según Giovanni Puoti, "la renta consiste en un fenómeno sobre cuya juridicidad no es lícito dudar, constituyendo un verdadero y propio concepto jurídico, que ha de determinarse según los métodos de la dogmática jurídica" (624). En el mismo sentido observa D'Amati que la juridicidad del fenómeno resulta evidente del hecho de que los diversos ordenamientos tributarios, contengan o no una definición de renta, en todo caso, disciplinan los elementos sustanciales de la misma y el procedimiento para su determinación relativa (625)

La necesidad de una definición jurídica de renta deriva de la distinción, ya comentada, entre objeto del tri

suoi elementi positivi e negativi" (I concetti fondamentali... cit., pág. 160).

(623).- Giussani, Contributo alla precisazione del concetto giuridico di reddito mobiliare, Riv. It. Dtto. Fin., 1941, I, pág. 97.

(624).- G. Puoti, Riflessioni sulla definizione giuridica di reddito, Riv.Dir.Fin.Sc.Fin., 1976 (núm. 2), pág. 272.

(625).- D'Amati, La progettazione giuridica del reddito, vol. I: Le ipotesi della riforma tributaria, Cedam, Padua, 1973, pág. 31.

Del mismo autor, vid. "La teoria del reddito tra dogmatismo e problematicità", Dtto. Prat. Trib., 1969 (núm. 3), págs. 289 y ss.; y, sobre todo, la obra citada "La progettazione giuridica del reddito", Padua, 1973-75, donde elabora una noción jurídica de renta a la luz del sistema del Texto Unico de 1958. Según Puoti, "Riflessioni sulla definizione giuri-

buto y presupuesto objetivo de la obligación tributaria. El objeto del tributo o materia imponible puede ser la renta en sentido económico, como afirma Giannini, pero la ley tributaria no podrá detenerse ahí, no podrá limitarse a decir que se somete al impuesto la renta, sino que tendrá que definir la situación de hecho que sea legalmente apta para generar la obligación contributiva. Y esa situación de hecho no podrá identificarse con el objeto gravado, es decir, con la renta entendida en sentido económico, por tres razones fundamentales, según ha señalado el profesor F. Sáinz de Bujanda (626):

- Porque no existe, en la ciencia económica un concepto unívoco de renta, lo que impide que la norma jurídica pueda acogerlo sin elaborarlo jurídicamente, y que los órganos administrativos y jurisdiccionales puedan asirse a él

dica di reddito (a proposito di una recente opera sulla progettazione giuridica del reddito", Riv. Dtto.Fin.Sc.Fin., 1976, I, págs. 271 y ss., esta teoría aparece ya desfasada en ciertos aspectos. A su vez, D'Amati contesta a las críticas de Puoti en "Nuovi Profili delle imposte sui redditi (Appendice alla progettazione giuridica del reddito)", Cedam, Padua, 1980.

Cfr. también en la doctrina italiana, A. Cicognani, L'Imposizione del reddito d'impresa, Cedam, Padua, 1980, en especial págs. 3 a 24; y R. Rinaldi, L'evoluzione del concetto di reddito, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1981 (núm. 3), págs. 401 y ss.

(626).- F. Sáinz de Bujanda, Concepto del hecho imponible, en Hacienda y Derecho, vol. IV, pág. 288.

para el desenvolvimiento de sus actividades gestoras y jurisdiccionales (627).

- Porque, aún en la hipótesis de que el concepto económico de renta no fuera objeto de controversia científica alguna, sería perfectamente posible que el legislador no deseara vincularse enteramente a él, prefiriendo asumir como hecho imponible un concepto de renta específicamente elaborado por la ley para los fines tributarios perseguidos.

- Porque el presupuesto objetivo no se identifica con la renta, sino que consiste en la obtención y percepción de la misma, de tal suerte que la renta no es más que un elemento constitutivo del presupuesto. El objeto del impuesto sobre la renta es esta última sin más especificación y sin necesidad de elementos adicionales, en tanto que el presupuesto objetivo está constituido por la percepción de la renta que el legislador define como renta gravada en las normas jurídicas reguladores del impuesto.

(627).- El conocido estudio de Ezio Vanoni, Osservazioni sul concetto di reddito in finanza, Milán, 1932 (en "Opere giuridiche", II, págs. 349 y ss.), se inicia con estas palabras: "reddito in italiano, revenue in francese, income in inglese, Einkommen in tedesco, sono parole che nello uso moderne indicano un concetto che più volte s'è cercato di definire dagli studiosi di cose economiche: e fu definito in modo così vario da potersi dubitare se esista per l'economista un sicuro concetto del fenomeno".

Según Griziotti, para entender el significado de

Aplicando estas ideas al vigente sistema tributario, resulta que el legislador de la reforma no ha dado, pese a las apariencias, un concepto sintético de renta, sino un concepto complejo y analítico. "Obtener renta", en la terminología legal, no es sino una expresión abreviada que remite a una multiplicidad de rentas parciales componentes de la "renta" global. Esta sólo existe cuando la suma de los distintos componentes de la misma arroja un resultado positivo. Ya tuvimos ocasión de precisar cuales eran esos componentes de la renta, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y de señalar como uno de ellos era la renta obtenida en transparencia.

b) La capacidad contributiva como atributo del individuo.

La persona física es la gran protagonista de cualquier sistema fiscal, pues, en definitiva, cualquiera que sea el impuesto y su naturaleza, es aquella persona la que

renta no hay necesidad de recurrir a la economía política, "che offre non una ma diecine di nozioni di reddito tra loro disparate e ciascuna corrispondente a punti di vista particolari ai singoli problemi economici..." (I Concetti giuridici di reddito di r. m. e di capacità contributiva. L'imposizione degli assegni alimentari, Riv. Dtto.Fin.Sc.Fin., 1940, II pág. 12).

soporta el gravamen, bien de forma directa, bien a través de sociedades y demás entidades jurídicas, o por la vía de la imposición indirecta (628). Ya desde antiguo, un importante sector doctrinal considera que a través de la imposición sobre la renta de las sociedades en realidad se grava la renta de las personas físicas, que son las únicas que se benefician de las ventajas que procura la actividad del Estado y que sufren el sacrificio que supone el pago del impuesto (629). Flora, recordando la opinión contraria de Seligman y Gierke, escribe que "en el campo económico y financiero las personas jurídicas son simples ficciones. A la sociedad sólo pueden aplicarse impuestos reales sobre el producto derivado de su actividad industrial, producto que después concurre a formar parte de la renta individual de los socios, objeto exclusivo de los impuestos sobre la renta" (630). En esta línea se desemboca necesariamente en el

(628).- R. Drake, Un impuesto nuevo, Civitas R.E.D.F., núm. 17-18, pág. 11.

(629).- Vid. la exposición de esta tesis en Luigi Napolitano, L'imposta sulle società, Giuffrè, Milán, 1955, págs. 1 a 4.

(630).- Flora, Manuale della scienza delle finanze, Livorno, 1921, pág. 489; en el mismo sentido Natoli, La personalità giuridica delle società commerciali e l'imposta di ricchezza mobile, Palermo, 1912, pág. 64; Cosciani, La riforma tributaria, Firenze, 1950, pág. 43; Groves, según el cual cuando se quiere aplicar el principio de la capacidad contributiva a las corporaciones surgen dificultades, porque en definitiva sólo las personas físicas pagan el impuesto (La

principio de transparencia, ya que, como apunta Steve, considerando a la sociedad como una mera ficción jurídica, es difícil evitar la conclusión de que la renta de los socios sujeta al impuesto personal debe comprender también la parte de las ganancias no distribuidas, que serían distintas del patrimonio de los socios únicamente en virtud de una ficción jurídica (631). Desde luego debe ser rechazada la tesis de la ficción para explicar la naturaleza de la persona jurídica. Pero dado el carácter instrumental de ésta y la superación del hermetismo que antaño inspiraba su dogmática, las ideas que acabamos de exponer son todavía válidas en cierto sentido. "Es evidente -afirma el profesor Albiñana- que las sociedades, sobre todo las llamadas personalistas, constituyen un medio de actuación económica de las personas físicas, tanto en el campo de la producción como en el del mercado. De aquí que en una consideración estricta de la imposición personal, ésta no sea aplicable a las sociedades y, aún menos, a las demás entidades jurídicas. Es más, las propias sociedades y demás entidades jurídicas constituyen una fuente más de rendimientos obtenidos por las personas físicas" (632)..

finanza di uno Stato moderno, Milán, 1953, pág. 229)

(631).- Steve, Tendenze della finanze pubbliche in Europa, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1952, I, págs. 120 y ss.

(632).- C. Albiñana García-Quintana, El Impuesto General sobre la renta de Sociedades y demás entidades jurídicas, R.D.F.H.P., núm. 65-66, 1966, págs. 1658-1659.

Sólo en este marco puede encontrarse un fundamento en la justicia material al régimen de transparencia. Si se afirma, como hace E. Corona Romero, que el Impuesto sobre Sociedades grava una determinada capacidad de pago, es forzoso concluir, como hace este autor, que "la aplicación del régimen de transparencia implica una quiebra del principio de generalidad del gravamen" (633).

Sin embargo, la tendencia dominante, sobre todo en los teóricos del mundo anglosajón, parece ser la contraria, es decir, entender que la capacidad contributiva sólo la tienen las personas físicas. Musgrave (634) afirma que "las empresas son propiedad de personas y la renta de las empresas debería de gravarse en sus propietarios". Los autores (Hermann, Schmoller, Cohn...) que formulan el concepto de renta partiendo de la "fuente" columbran que, al menos, contribuye a elevar el poder adquisitivo del perceptor, es decir, que la renta es concebida en términos de disponibilidad, de consumo, de aplicación, por lo que se trata de una magnitud extraña a las unidades de producción, que sólo puede ser de aplicación a las personas físicas. Y más decididamente se afirma la capacidad contributiva como atributo del individuo, si se parte de la renta gastada o consumida

(633).- E. Corona Romero, El régimen de transparencia fiscal en la imposición directa, Rev. Esp. de Financiación y Contabilidad, núm. 25, 1978, pág. 67.

(634).- Musgrave, Teoría de la Hacienda Pública, Aguilar,

como índice de la capacidad económica (Fisher, Stuart Mill, Pigou, Meade...etc.). Estas posturas, como relata Due, se remontan a la afirmación de Hobbes, según el cual la equidad requiere que se grave a las personas sobre la base de lo que toman del producto total de la economía, no sobre la base de lo que agregan a él (635).

Resulta, por tanto, que casi todos los tratadistas de la Economía financiera han elaborado el concepto de renta como módulo de la capacidad de pago, aludiendo a las personas físicas, aunque en sus conclusiones no hayan formulado salvedad alguna respecto a las sociedades y demás entidades jurídicas. Es pertinente recordar las ideas de Simons en este punto, ideas que están en la base del conocido Informe Carter. Simons propone que los beneficios obtenidos por cualquier tipo de sociedad sean gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas de los socios (636). El Impuesto sobre Sociedades independiente no tiene

Madrid, 1967, pág. 180.

(635).- Las citas están tomadas de C. Albiñana García-Quintana, prólogo a la obra de J. Soto Guinda, *Tributación de las Sociedades en España*, cit., págs. 40-41, el cual llega a la conclusión de que "la capacidad de pago es concepto propio o exclusivo de las personas físicas". Del mismo autor, cfr. *La personalidad jurídica societaria y el impuesto*, cit., págs. 25 a 27.

(636).- H. C. Simons, *Personal Income Taxation*, Ed. Univ. Chicago, 1953.

razón de existir según este autor. Los beneficios distribuidos se computarían en la base del impuesto sobre la renta de los socios, en el año en que hayan sido repartidos. Los beneficios no distribuidos determinarían un incremento del valor de los títulos representativos del capital de la sociedad, y como tal quedarían también gravados por el impuesto personal sobre la renta de los socios.

J. Paramio Fernández (637) critica esta propuesta debido fundamentalmente a que los desajustes entre el valor teórico de los títulos (el que recoge las variaciones en el patrimonio de la sociedad) y el de mercado, pueden ser muy elevados. El importe de esa plusvalía "no coincidirá nunca en la práctica con las utilidades capitalizadas imputables a cada título". El único sistema de integración perfecta, desde un punto de vista teórico, sería, según Paramio, aquel que sometiera a tributación por el impuesto general la totalidad de la renta obtenida por la sociedad que haya de ser atribuida a cada socio en función de su participación, es decir, el sistema de transparencia fiscal. "Contra esta forma de integración se ha argumentado que de esa manera se gravaría una renta que realmente no ha percibido el contribuyente: la correspondiente a los beneficios no distribuidos... lo que se ha producido ha sido realmente una

(637).- J. Paramio Fernández, La articulación del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas, H.P.E., núm. 2, pág. 70.

reinversión de esta renta, aunque la decisión de inversión no haya sido adoptada libremente por el sujeto. Pero la exigencia del impuesto podría originar al contribuyente dificultades de liquidez para hacer frente a la deuda tributaria, ya que, a pesar de existir una afluencia de renta, ésta no se ha materializado en una corriente dineraria. Esta y otras razones podrían aconsejar establecer, para esos beneficios, descapitalizados, un régimen de desgravación análogo al establecido para otros supuestos de inversión de rentas".

Aunque, como ya vimos, la propuesta del Informe Carter es muy distinta del régimen de transparencia, también se basa en la idea de capacidad contributiva como atributo del individuo (638). El citado informe sitúa la renta como criterio básico de medida de la justicia. La renta, entendida en el sentido de Haig y Simons, constituye el parámetro que nos dará la medida de exigencia del sistema fiscal. Como quiera que lo que califica a la capacidad contributiva es el poder económico, y esto es condición personal, no puede hablarse realmente de imposición sobre las personas jurídicas, ya que, en definitiva, son los hombres singulares y

(638).- "Todos los impuestos repercuten inexorablemente en las personas físicas, porque originan una reducción de su capacidad potencial de consumo en bienes y servicios. Ciertamente, no sólo las personas físicas es tán obligadas a pagar el impuesto, toda vez que és-

concretos o, mejor, las familias, comunidades económicas de decisión, aquellas que soportan el último embate fiscal. Las organizaciones podrán ser un medio de recaudación o de anticipación de los impuestos que deben pagarse por las personas naturales, pero es la renta de éstas, el poder económico de las mismas, el criterio de realización de la justicia del sistema fiscal (639).

Estas aportaciones de la Economía financiera han de ser tenidas obviamente en cuenta por el legislador tributario. De ellas se deduce que la capacidad contributiva sólo es atributo de los individuos (640). Cuando se emplea la

te grava también a las sociedades, a las fiducias y a las cooperativas. Pero, en tanto que abstracciones jurídicas, estos entes colectivos no pueden ser gravados con impuestos" (Report of the Royal Commission on Taxation, edición castellana, I.E.F., Madrid 1975, vol. I., tomo I, pág. 8).

(639).- Vid. Rafael Acosta, Agenda para una revolución fiscal: el informe Carter, Economía Financiera Española, núm. 26-27, págs. 11-12.

En cambio, F. J. Maral Medina y J. J. Pereira Rodríguez consideran "cuando menos, discutible" la hipótesis de partida del Informe: que sólo las unidades de consumo detentan poder económico y poseen, por tanto, capacidad de pago (El Impuesto sobre la Renta de Sociedades en el Informe Carter, en "Informe Carter", I.E.F., Madrid, 1975, págs. XLIII y ss. en especial pág. LI).

(640).- En rigor, los economistas postulan el gravamen de la renta de la "unidad de consumo", esto es, no del individuo, sino de la familia. Consecuencia de esta corriente ha sido el tratamiento de la "unidad fami

expresión "capacidad contributiva" en relación con las personas jurídicas, en realidad, no se trata más que de una fórmula con la que se recogen "a posteriori" los heterogéneos argumentos por los que se considera más adecuado gravarlas

liar" en el I.R.P.F. con la acumulación de rentas entre sus miembros. Pero desde el punto de vista jurídico conviene observar:

a) La familia en ningún caso puede ser sujeto pasivo, pues carece de personalidad jurídica, y tampoco es reconducible a las "modalidades subjetivas" del art. 33 de la L.G.T. pues carece de un patrimonio separado. En efecto, coexisten diversos e independientes patrimonio personales. La comunidad de gananciales, en caso de existir, sólo abarca algunos bienes de marido y mujer, pero no los de los hijos ni los privativos de cada cónyuge.

b) En el ámbito jurídico es fundamental la seguridad jurídica, y, por ello, resulta imposible traducir a términos jurídicos la familia entendida en sentido económico. Para la ciencia económica es familia el conjunto de personas que se comportan como unidad de consumo (existan o no vínculos de parentesco). El Derecho, ante la necesidad evidente de precisar quienes son miembros de la unidad familiar a efectos de su sometimiento solidario al impuesto, no puede menos que realizar una selección arbitraria, pues no puede acudir, por razones de seguridad jurídica, a un concepto tan inseguro como el de unidad de consumo o uniones de hecho. Así resulta que, atendiendo a postulados económicos (economías de escala de la familia), se crea la figura de la unidad familiar, que no coincide necesariamente con la unidad de consumo en sentido económico. La consecuencia lógica es que haya que introducir después correctivos cada vez mayores, a través de las desgravaciones en atención a las circunstancias familiares., especialmente cuando ambos cónyuges obtienen renta.

(641). Consecuencia lógica de esta postura parece ser la crítica del impuesto sobre sociedades y la aplicación generalizada del principio de transparencia (642).

Sin embargo, esta sería una conclusión excesivamente apresurada. La admisión del gravamen sobre la renta de las sociedades es posible, todavía, por razones prácticas. Así, Fritz Neumark, según el cual "por detrás de una persona moral hay siempre personas físicas que, más pronto o más tarde, participan de una u otra forma en los beneficios y, por supuesto, también en las pérdidas de la sociedad", se refiere al fundamento puramente práctico del Impuesto sobre Sociedades: impedir ocultaciones o desplazamientos de beneficios (643). E incluso desde el punto de vista de la justicia material se puede admitir la imposición autónoma sobre la renta de las sociedades, ya que, en definitiva, este tri

(641).- En este sentido, vid. A. Pesenti, La capacità contributiva delle società, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1957, I, págs. 305 y ss.

(642).- Sobre las relaciones entre renta de la sociedad y de las personas naturales, G. Hedtkamp, Lehrbuch der Finanzwissenschaft, Neuwied-Berlin, 1968 págs. 271 y ss., quien mantiene un actitud crítica respecto a la capacidad de pago de las sociedades.

(643).- F. Neumark, Grundsätze gerechter und Ökonomisch rationaler Steuerpolitik, J.C.B. Mohr (Paul Siebeck) Tübinga, 1970, págs. 131 y ss. (Principios de la Imposición, I.E.F., Madrid, 1974, en especial págs. 172-173).

buto viene a gravar a las personas físicas (644). La transparencia no se presenta, pues, como una exigencia ineludible de justicia. Sólo las personas físicas o naturales ostentan capacidad contributiva, pero, dada la instrumentalidad de la persona jurídica, el legislador puede optar entre gravar la capacidad de pago de los individuos directamente en los propios individuos, o bien en las sociedades y demás entidades jurídicas (645).

c) El problema de la imposición autónoma sobre la renta de las sociedades.

Como dice Richard Goode, los críticos del Impuesto sobre Sociedades lo han atacado como "infundado en principio, injusto en su aplicación y destructivo del progreso económico" (646). Sin embargo, no han faltado, ni faltan de

(644).- Conclusión a la que llegan, aunque partiendo de bases opuestas, La Rosa, *Eguaglianza tributaria ed esenzioni fiscali*, Giuffrè, Milán, 1968, pág. 33; y Manzoni, *Il principio della capacità contributiva nell'ordinamento costituzionale italiano*, Giappichelli, Turín, 1965, págs. 31 y ss.

(645).- El Impuesto sobre Sociedades se configuraría entonces como un "impuesto anticipado", que gravaría en realidad a los socios. Vid. J. L. Pérez de Ayala, *Explicación de la técnica de los impuestos*, Edersa, Madrid, 1978, pág. 57 y págs. 91 y ss.

(646).- R. Goode, *The Corporation Income Tax*, Ed. Wiley and Sons, Nueva York, 1951, págs. 26 y ss., el cual sis-

fensores de la imposición autónoma sobre las sociedades, ni ésta queda excluida necesariamente por el mero hecho de predicar la capacidad contributiva exclusivamente del indivi--duo, como acabamos de ver.

En un primer momento, la personalidad jurídica fundamentaba el impuesto autónomo sobre las sociedades (647). Los argumentos de carácter jurídico y extrajurídico sobre el tratamiento de las sociedades y sus socios eran conoci--dos, y se polemizaba sobre la doble imposición económica de los dividendos, pero un planteamiento formalista del grava--men, por no decir elemental, llevaba a esta conclusión: si las sociedades tienen personalidad jurídica deben ser some--tidas a imposición en paridad con las personas naturales o

tematiza los argumentos a favor del Impuesto sobre Sociedades en cuatro grupos: los basados en la teoría del beneficio o privilegio; los que defienden el impuesto como forma para mejorar la asignación de los costes sociales; capacidad de pago autónoma de las sociedades; y los que justifican el impuesto como medio de regulación social.

Cfr. M. J. Lagares Calvo, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, H.P.E., núm. 2, quien analiza los argumentos en favor y en contra del I.S., siguiendo a R. Goode (págs 52 y ss.), y estudia las concretas soluciones que ofrece el Derecho comparado europeo (págs. 56 y ss.).

(647).- C. Albiñana García-Quintana, La personalidad jurídica societaria y el impuesto, cit., págs. 12-13.

físicas (648). Late en esta idea el prejuicio antropológico en la configuración de la personalidad jurídica, que provoca una asimilación abusiva entre las sociedades y las verdaderas personas. Aunque esta asimilación nunca fue total en el ámbito tributario, como lo prueba la existencia de dos impuestos sobre la renta distintos, uno sobre las personas físicas y otro sobre las personas jurídicas. Sin embargo, hoy se admite unánimemente que la personalidad jurídica no implica una capacidad contributiva autónoma, sino que ambos son conceptos totalmente distintos.

Una segunda justificación de la imposición autónoma sobre la renta de las sociedades consiste en ver en el impuesto una contrapartida del privilegio de la limitación de la responsabilidad, y de los servicios prestados por el Estado a las sociedades, que facilitan su actividad productiva, por lo que sería lógico que el Estado, "socio silencioso" (649), participase a través del impuesto en los beneficios que ha contribuido a generar. Incluso se llega a con

(648).- Blumenstein, Sistema di diritto delle imposte, cit., págs. 135-136, observa que la persona jurídica, a causa de su personalidad jurídica, puede tener patrimonio y rentas como una persona física y, por tanto, no hay obstáculo jurídico para su imposición. Para estas entidades no se puede impedir una doble imposición económica, en consideración a la diferencia jurídica y a la esencia autónoma de las corporaciones y sus socios, y de los respectivos objetos de cada impuesto.

(649).- G. Colm, The Corporation and the corporate income

siderar al Estado un factor de producción, que como tal ha de ser retribuido (650). Pero esta tesis no es en realidad sino una manifestación de la teoría del beneficio, bajo la cual se tiende a considerar el impuesto en modo análogo a un precio, con las consiguientes dificultades para calcular la parte de "utilidad pública" de que se beneficia cada contribuyente.

En tercer lugar, se ha afirmado la capacidad contributiva autónoma de las sociedades. Para Griziotti (651), existen condiciones económicas (los entes colectivos representan fuerzas económicas que no son iguales a la suma de las fuerzas económicas que los constituyen), financieras (los entes colectivos reciben directamente del Estado y de la Sociedad ventajas generales o particulares distintas de las ventajas de que gozan los particulares), políticas y sociales, que inducen a considerar a los entes colectivos como contribuyentes independientes. Según Vanoni (652), la so

tax in the american economy, American Economic Association, Papers and Proceedings, mayo 1954, pág. 495.

(650).- Groves, La finanza di uno Stato moderno, cit., págs. 229 y ss.; De Viti De Marco, Principi di economia finanziaria, Turín, 1953, págs. 216 y ss.; en contra, Fasiani, Principi di scienza delle finanze, Turín, 1952, vol. 2º, págs. 299 y ss.

(651).- Griziotti, Principi di politica, diritto e scienza delle finanze, Padua, 1929, págs. 222-225.

(652).- Vanoni, L'imposta personale sul reddito e gli utili di società non distribuiti, en "Studi in memoria di

ciedad , como instrumento de organización de medios económicos para fines productivos, potencia la fuerza de los socios y supera la posición de éstos y de sus aportaciones con un organismo de producción autónomo de quienes han concurrido con el capital o con el trabajo a su formación. La sociedad se presenta como una persona distinta de los socios y esta personalidad implica independencia y autonomía en el mundo económico, incluso antes que en el jurídico. No es una mera ficción creada por necesidades jurídicas, sino que representa una consecuencia de la creación en el ámbito económico de una empresa distinta y separada de los socios. Si las consideraciones propuestas son exactas, concluye Vanoni, la imposición de las sociedades "no puede considerarse como un medio más cómodo para llevar a cabo la imposición de cada socio o como un instrumento para reprimir esta o aquella actividad social, sino que debe reconducirse a la autónoma capacidad del organismo social para contribuir: capacidad que deriva de la autonomía económica de la empresa social, esto es, de su personalidad en el mundo económico". Forte (653), tras referirse a la literatura científica extranjera, recuerda la tesis de Goode, según el cual el Impuesto sobre Sociedades es el segundo, en orden de importancia, tras el impuesto sobre la renta. Según este autor la imposición au-

G. Masci, Milán, 1943, vol. II, págs. 328-329.

(653).- Forte, Alcune riflessioni di teoria e di politica finanziaria a proposito della nuova imposta sulle società de capitali, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1954,

tónoma sobre las sociedades se justifica bajo un doble perfil: porque las sociedades gozan de ciertos servicios públicos y ventajas productivas; y porque las sociedades tienen mayor capacidad contributiva. Sin embargo, como hemos visto en el epígrafe anterior, hoy es dominante la atribución de la capacidad de pago exclusivamente a los individuos, personas físicas, y se afirma que la fórmula "capacidad contributiva" cuando se predica de las sociedades no hace sino recoger "a posteriori" los argumentos por los que se cree justo gravarlas (654).

Según el cuarto tipo de justificación, el Impuesto sobre Sociedades sería necesario para evitar que los beneficios no distribuidos y directamente reinvertidos escapen al gravamen. La imposición autónoma sobre la renta de las sociedades se fundamenta así en la necesidad de colmar la laguna existente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero este tipo de argumento desconoce la posibilidad de gravar los beneficios no distribuidos con el impuesto personal sobre la renta de los socios, sistema admitido en numerosas propuestas (655), una de cuyas mani--

I, págs. 247 y ss.

(654).- A. Pesenti, La capacità contributiva delle società, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1957, I, págs. 305 y ss.

(655).- Por ejemplo en el Informe Carter, o en la propuesta formulada en Alemania en 1967 por el "Consejo de Expertos", que admiten que, pese a la personalidad jurídica separada, en el plano económico no hay tal

festaciones es precisamente el régimen de transparencia fiscal.

Si ninguna de estas cuatro líneas argumentales ofrecen una base teórica sólida al impuesto sobre sociedades, ¿por qué conserva su importante papel en las Haciendas actuales? o, lo que es lo mismo, ¿por qué no se generaliza el principio de transparencia a todo tipo de sociedades?.

En primer lugar, porque el Impuesto sobre Sociedades se considera un importante instrumento de política económica, sin quiebra de la justicia material. En efecto, si en un primer momento el impuesto se fundaba en la personalidad jurídica, hoy las más depuradas concepciones sobre el principio de capacidad contributiva predicán ésta exclusivamente de la persona física, aunque se acepta, como vimos, que esa capacidad del individuo también resulta gravada a través de la imposición sobre las personas jurídicas, que juegan un papel puramente instrumental en todos los ámbitos del Derecho.

Pero, sobre todo, el argumento decisivo a favor de la imposición autónoma sobre las Sociedades, es de naturaleza puramente práctica, como afirma Fritz Neumark: "que es con él -y muy probablemente sólo con él- como se puede evi-

separación entre la sociedad y sus socios (Vid. O.C. D.E., Aspects théoriques et empiriques de l'imposition des sociétés, París, 1974, pág. 16).

tar eficazmente los encubrimientos de beneficios, o, cuando menos, los desplazamientos (transitorios) de los mismos" (656). Por ello, la propuesta Carter (657) conserva el impuesto sobre Sociedades en su papel de control, aunque postula la total integración, y el Informe Meade (658), admitiendo la falta de fundamento teórico que hace posible que si se empezase de cero no se quisiera implantar un impuesto especial sobre sociedades, sostiene, sin embargo, la necesidad de dicho impuesto, entre otras razones, porque "hay un elemento de verdad en el dicho de que un impuesto viejo es un impuesto bueno en cuanto que la gente se ha ajustado al mismo".

Por estas razones, el principio de transparencia, que, como afirmábamos en el epígrafe anterior, no es consecuencia necesaria del principio de capacidad, no puede ser generalizado a todas las sociedades, dadas las dificultades prácticas que engendraría. La opción intermedia del legislador español, al establecer el régimen de transparencia fiscal sólo para ciertas sociedades, ha cuidado de conservar a cargo de la sociedad ciertas obligaciones que hagan posible el control de sus beneficios, como veremos al analizar la

(656).- Fritz Neumark, Grundsätze gerechter und Ökonomisch rationaler Steuerpolitik, cit. (Principios de la Imposición, I.E.F., Madrid, 1974, pág. 173).

(657).- Report of the Royal Comisión on Taxation, cit.

(658).- Report of a Committee... cit.

regulación positiva de la transparencia. Se plantea, sin embargo, el problema de la posible discriminación entre sociedades transparentes y sociedades sometidas al Impuesto sobre Sociedades, problema que queda mitigado en unos casos con el carácter opcional de la transparencia y, respecto a las sociedades en transparencia necesaria, con la posibilidad de disolverse concedida como medida de Derecho transitorio en la misma Ley que establecía por primera vez el régimen de transparencia fiscal.

B.- Fundamento extrajurídico: ventajas e inconvenientes de la transparencia fiscal.

Dentro de las distintas consideraciones que, en base a elementos ajenos al principio de justicia, pueden hacerse sobre las ventajas e inconvenientes de la transparencia fiscal, son reproducibles aquí las distintas opiniones recogidas en el capítulo primero, con ocasión del examen de la integración del Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Nos limitaremos aquí, sin ánimo de exhaustividad, a exponer las ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista de la neutralidad de las formas jurídicas frente al impuesto (a), desde las perspectivas recaudatoria (b), administrativa (c) y de la psicología financiera (d), y, por último, desde el punto de vista de la sociedad (e) y de los socios (f).

a) Neutralidad de las formas jurídicas frente al impuesto.

La doctrina hacendística ha puesto reiteradamente de relieve la conveniencia de que las formas jurídicas no impliquen un menor o mayor gravamen. Maurice Lauré (659), quizás con un excesivo desprecio por lo que él denomina "espejismo de la juridicidad", escribe: "Tanto el legislador como la Administración se sienten fuertemente inclinados a construir el impuesto sobre las directrices de las clasificaciones jurídicas doctrinales y no en consonancia con los datos de la realidad económica... la juridicidad es una tendencia manifiesta en el seno de la fiscalidad tradicional. Consiste en subordinar, en gran parte, a las apariencias y formalismos jurídicos, tanto la elaboración como la aplicación del régimen fiscal. Sin embargo, hay que tener presente que para la fiscalidad el impuesto es el fin, y el Derecho tan sólo un instrumento que ha de ponerse al servicio de la mejor consecución de aquél. Los imperativos económicos y psicológicos, por ser factores decisivos en la política fiscal, no pueden ser postergados con construcciones artificiosas destinadas a hacer más cómodos los razonamientos jurídicos... en lugar de considerar la personalidad moral como una ficción jurídica cómoda, la ha considerado como

(659).- Maurice Lauré, Tratado de Política fiscal, Ed. Der. Fin., Madrid, 1960, págs. 375-377.

una realidad, y esto en forma tal que las personas jurídicas son tratadas como entidades independientes de las personas naturales que las integran y extrañas a estas personas se las grava fiscalmente como si de verdaderas personas se tratara. Esta total asimilación tiene generalmente como consecuencia producir excesos de gravámenes, pero también, en ocasiones, es determinante de inmotivadas reducciones de las cuotas fiscales exigibles en buenos principios". Las dos consecuencias del "espejismo de la juridicidad" se tratan de evitar con la transparencia. Se produce así, al decir de Abella Poblet (660), una "total contraposición de intenciones" que sólo se podría compaginar en un sólo régimen "si con el mismo se consiguiera una total neutralidad de las disposiciones legales y reglamentarias, esto es, si existiese una perfecta transparencia. Y ello sólo se produciría si el trato fiscal derivado del régimen de transparencia fuese idéntico al que existiría de no existir realmente la sociedad". Sin embargo, según este autor, existen ciertas normas cuya interpretación reglamentaria hace que la tributación en régimen de transparencia no sea completamente neutral.

En materia de imposición sobre la renta, afirma G Falsitta (661), debería valer constantemente, como criterio

(660).- E. Abella Poblet, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Madrid, 1980, pág. 149.

(661).- Gaspare Falsitta, Problemi, vicendi e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordina-

a seguir por el legislador, una especie de "principio general de indiferencia o neutralidad del impuesto respecto a la estructura organizativa y a la forma jurídica concreta elegida por la empresa para actuar. El objeto de la exacción tributaria es la renta de la empresa, y por ello la exacción no debería estar influida o condicionada por elementos, circunstancias o cualidades extrañas a la naturaleza de la riqueza que se quiere gravar y a su montante. En sustancia, el legislador, al dictar la disciplina positiva de la imposición sobre la renta de la empresa, debería saber abstraer la disciplina de la actualidad jurídica del sujeto que ejerce la empresa, de los modos en que la gestión empresarial acaba por estructurarse en cada caso concreto". De hecho, no puede decirse que el sistema tributario cumpla estas exigencias de neutralidad. Como pone de relieve Polo (662), refiriéndose a la financiación de las empresas (pero sus palabras son extensibles al tema de la transparencia), la utilización de una u otra forma jurídica "viene determinada en gran medida por el trato fiscal que reciben y por la presión fiscal que sobre ellas se opera" de tal modo que se acude "a vías indirectas u oblicuas que traen consigo una deformación de los conceptos jurídicos y un grave quebranto de la sinceridad

mento italiano, en "La Struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno de S. Remo: 21-23 marzo 1980)", Cedam, Padua, 1981, pág. 117 .

(662).- A. Polo Díez, Financiación de Empresas, presión fiscal y sinceridad jurídica, VI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. Der. Fin., Madrid, 1958,

que debe presidir su utilización". Surgen así, continúa Polo (663), tipos y figuras jurídicas nuevas, "desfiguradas, contrahechas, contradictorias en sí mismas o con su finalidad, dirigidas a encubrir o disimular con fines de evasión o corrección fiscal la verdadera esencia económica de la institución, reclamando del jurista una profunda revisión de los conceptos tradicionales, tales como la doctrina de la personalidad jurídica y de tantas otras instituciones... Es preciso revisar a fondo el sistema fiscal, con el fin de que una mejor ordenación del mismo haga innecesarias aquellas huidas o desplazamientos hacia otros climas más favorables. Solo así se habrá logrado simultáneamente la sinceridad jurídica y la sinceridad fiscal que tan indispensables son en una economía bien organizada".

Esa sinceridad jurídica, o neutralidad frente al impuesto, no puede conseguirse, según los resultados de la Economía financiera (664), con ninguna de las formas tradicionales de imposición sobre las sociedades. Solo se lograría con una integración absoluta del Impuesto sobre Sociedades en el impuesto personal sobre la renta de los socios (665). Así, Due sostiene que el impuesto sólo puede ser com

pág. 163.

(663).- A. Polo Díez, op. cit., págs. 179-180.

(664).- A. J. Van Den Tempel, El Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la renta... cit., pág. 148.

(665).- Vid. el análisis del Informe Carter que, sobre este

pletamente neutral si la carga impositiva es independiente de la forma de organización de la empresa, lo que sólo ocurre en el que denomina "partnership system" (sistema de la sociedad de personas), o sea, en el régimen de transparencia fiscal (666).

En principio, la transparencia trata efectivamente de conseguir la neutralidad, evitando que se constituyan sociedades para evadir el impuesto (transparencia necesaria) o que se deje de constituir una sociedad para evitar la doble imposición (transparencia voluntaria) (667). Pero, a nuestro juicio, ese principio de neutralidad quiebra en varios casos. En primer lugar, en la transparencia impropia, que, en aras de una pretendida coherencia con la carencia de personalidad, es regulada de modo muy diferente a la transparencia propia, lo que puede dar lugar a que se deje de inscribir una sociedad, o viceversa. En segundo lugar, al no garantizarse el régimen de transparencia a todas las entidades, surge una nueva discriminación en virtud de la for

punto, efectúa George F. Break, Integration of the Corporate and Personal Income Tax, National Tax Journal, Marzo 1969, pág. 39.

(666).- J. F. Due y A. F. Friedlaender, Análisis económico de los impuestos y del sector público, ed. El Ateneo, Buenos Aires, 4ª ed., 1977, pág. 319.

(667).- En contra, M. Salvador Bullón, La transparencia de Sociedades, Cirde, Madrid, 1981, quien ve en la transparencia una medida tendente a "exilar de nuestro Derecho las pequeñas sociedades, que parecen es

ma jurídica. Y, por último, hay que tener en cuenta que la transparencia voluntaria se presenta como un incentivo para la pequeña empresa, lo que supone también la renuncia a la neutralidad respecto a las diversas formas jurídicas (668).

b) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista recaudatorio.

Desde el punto de vista recaudatorio, el Impuesto sobre Sociedades es un elemento muy importante dentro del sistema tributario, teniendo en cuenta que abarca todas las rentas de la Sociedad, distribuídas o no, y que presenta cierta seguridad relativa, que brindan las sociedades en materia de contabilidad, etc. (669).

torbar a nuestro legislador" (pág. 102).

(668).- Nicola D'Amati pone de relieve las consecuencias de un sistema tributario privado del carácter de neutralidad respecto a las diversas formas jurídicas ya que tal sistema contiene "oltre l'incentivo, il germe dell'evasione" (Il reddito d'impresa: problemi e tecniche, en "La Struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale (Atti del Convegno di S. Remo: 21-23 marzo 1980), Cedam, Padua, 1981, pág. 105 .

(669).- Vid. R. García Mullín, Tratamiento de las utilidades de las empresas y de sus titulares, Trimestre Fiscal, núm. 9, 1981, págs. 66 a 73, donde analiza los aspectos recaudatorios de los distintos sistemas (clásico o del ente separado, de transparencia, de

El régimen de transparencia supone la no tributación por el Impuesto sobre Sociedades, es decir, prescindir de los ingresos que éste proporciona. Respecto a su efecto recaudatorio (a través del impuesto personal sobre la renta de los socios) nada puede decirse en abstracto, pues depende del tipo de gravamen del Impuesto que grava la renta de los socios. Teóricamente, si los socios son personas ubicadas en los tramos altos de la escala, la recaudación sería mayor que a través del Impuesto sobre Sociedades. Pero, en la práctica, en estos casos no se ejercitaría el derecho de opción, ni se constituiría una sociedad que incidiera en un supuesto de transparencia necesaria (670). Además hay que tener en cuenta que este régimen puede usarse para transparentar pérdidas, con lo que disminuye no sólo la base imponible de cada socio, sino también su tipo medio de gravamen (671).

doble tasa, de imputación de crédito).

(670).- El 47% de los contribuyentes por transparencia fiscal tienen una base liquidable inferior al millón pesetas, y otro 17% tiene una base situada entre el 1 y 1'4 millones de pesetas. Vid. Anexos al Boletín de Información núm. 4 de la Dirección General de Tributos, junio 1981, s.p.

(671).- En el ejercicio 1979 figuran nueve Delegaciones de Hacienda con magnitudes negativas en los rendimientos por transparencia fiscal. Vid. Memoria de la Reforma Tributaria de 1980, Ministerio de Hacienda, Madrid, s.a. (pero 1981), pág. 155.

- c) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista administrativo.

Si hoy en día se considera el Impuesto sobre Sociedades como una de las figuras esenciales de todo sistema tributario, "no es sólo por su recaudación aislada, generalmente la tercera en cuantía, sino por un segundo aspecto de gran transcendencia respecto a los servicios que puede prestar a la financiación de las necesidades públicas en general y a la propia capacidad recaudatoria de las restantes figuras del sistema tributario, las posibilidades de control de las distintas magnitudes fiscales que el impuesto sobre la renta de las sociedades proporciona al incidir sobre la economía de unas entidades que actualmente generan en los países desarrollados casi las tres cuartas partes del Producto Nacional Bruto" (672). Fritz Neumark, como ya hemos dicho, considera que el argumento decisivo en favor del Impuesto sobre Sociedades es puramente práctico (673).

En este sentido, las distintas formas de integración en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas plantean el problema de las dificultades de control de las

(672).- M. Lagares Calvo, en la introducción a la obra colectiva "El Impuesto sobre Sociedades: aspectos polémicos", I.E.F., Madrid, 1973, págs. 34-36.

(673).- Vid. F. Neumark, Grundsätze gerechter und Okono--

rentas generadas en el seno de las sociedades. Respecto a la propuesta Carter, se ha dicho que "el sistema se presenta como enormemente complejo para su administración. Piénsese, por ejemplo, en la dificultad de adjudicar a los accionistas los beneficios no distribuidos, los problemas de valoración de activos en que se inicia necesariamente la entrada en vigor del sistema, las cuestiones de Derecho transitorio y de Derecho fiscal internacional, etc." (674). Y en relación con el sistema de transparencia fiscal, afirma R. García Mullín (675) que, "desde el punto de vista administrativo, su adopción provocaría un considerable recargo de tareas, aumentando significativamente los riesgos de evasión. La Administración, en lugar de obtener el impuesto de un número limitado de contribuyentes que tienen una organización administrativa y contable que facilita las tareas de verificación, deberá controlar que un número considerablemente más elevado de personas físicas incluya en sus declaraciones personales las utilidades de las empresas de las que son accionistas, tarea que, además de las dificultades inherentes a la fiscalización de ese tipo de contribuyentes, exige como requisito fundamental la previa individualización

misch rationaler Steuerpolitik, cit., págs. 131 y ss. (Principios de la Imposición, cit., en especial, pág. 173).

(674).- Fr. Fernández Ordóñez, Tres temas polémicos en el Informe Carter, Ec. Fin. Esp., núm. 26-27, pág.42.

(675).- R. García Mullín, Tratamiento de las utilidades de

de los mismos".

No hay que olvidar, sin embargo, que el régimen de transparencia fiscal, y en general los distintos sistemas o soluciones para la integración del Impuesto sobre Sociedades con el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, no hacen desaparecer el control de la Administración sobre las rentas generadas en las empresas. Según M. Lagares Calvo, "el que, posteriormente, este conjunto de rentas sea objeto de una tributación independiente, o asignadas a los partícipes, a efectos de su tributación exclusiva por el impuesto sobre la renta de las personas físicas, no tiene mayor transcendencia desde el punto de vista de la gestión administrativa" (676).

En efecto, el régimen de transparencia fiscal supone la supresión del impuesto sobre Sociedades, pero se pretende conservar su función de control, y para ello se exige a la sociedad una relación de socios con expresión del resultado imputable a cada uno, así como títulos nominativos, lo que facilita la individualización de los contribuyentes y la determinación del resultado imputable a cada uno. Pero para lograr un efectivo control, confrontando los

las empresas y de sus titulares, cit., pág. 68.

(676).- M. Lagares Calvo, Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, H. P. E., núm. 2, pág. 61.

datos globales presentados por la sociedad con la declaración individual de cada socio, se exige un importante esfuerzo de la Administración financiera (677), que es todavía mayor en las grandes sociedades, con elevado número de socios. Ello explica, en gran parte, por qué, si bien el sistema de transparencia fiscal cuenta con la adhesión teórica de buena parte de la doctrina, no se aplica con carácter generalizado en ningún país.

d) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista de la psicología financiera.

Desde la perspectiva de la psicología financiera, el régimen de transparencia encuentra mucha más resistencia y recelos por parte del contribuyente que el sistema tradicional, basado en el Impuesto sobre Sociedades y en el Impuesto sobre la Renta con una deducción en la cuota de este último por los dividendos percibidos de la sociedad. La práctica corrobora que los contribuyentes son reacios a optar por un sistema, el de la transparencia, que se presenta a la vez con cierto carácter sancionador (transparencia imperativa), al menos en cuanto a los motivos, declarados, del

(677).- Vid. F. J. Maral Medina y J. J. Pereira Rodríguez, El Impuesto sobre la Renta de Sociedades en el Informe Carter, en "Informe Carter", I.E.F., Madrid, 1975,

legislador.

Esta situación contrasta con la menor resistencia que se opone al Impuesto sobre Sociedades, lo cual no quiere decir en modo alguno, que este sistema sea más justo. Ya Henry Simons (678), cuyas ideas han influido en gran parte en las distintas propuestas de integración, dijo que "los malos impuestos encuentran generalmente menos resistencia política que los buenos... Es más fácil imponer cargas ocultas que cargas que todo el mundo siente y reconoce claramente por lo que son. Es más fácil imponer impuestos sobre las sociedades (es decir, sobre los accionistas caprichosamente) que sobre los individuos... ". Resultan significativas en este sentido las palabras de Gerhard Colm (679), sobre el mejor argumento práctico, que él denomina "punto de vista cínico", para justificar la existencia de una imposición autónoma sobre la renta de la sociedades: "Un Impuesto de sociedades es casi lo ideal desde el punto de vista político. No existe otro impuesto que permita acopiar tantos fondos sin

pág. LVIII, quienes entienden que ese control cruzado es imposible, "salvo medios utópicos". En concreto sobre la transparencia, R. García Mullín, op. cit., pág. 69.

(678).- Henri Simons, Federal Tax Reform, 1950, pág. 5 (cit. K. L. Carter, La Reforma tributaria canadiense y Henry Simons, H.P.E., núm. 3, pág. 224).

(679).- G. Colm, The corporation and the corporate income tax in the american economy, cit., págs. 486-503.

tener que atizar las iras de los contribuyentes. El recaudador de impuestos sabe valorar al impuesto de sociedades como fuente que no sólo permite acopiar unos elevados ingresos, sino también unos reducidos costes de cobranza".

El Impuesto de Sociedades resulta ser una técnica impositiva especialmente cómoda, cosa que no ocurre con la transparencia fiscal, y "son razones de tipo pragmático las que constituyen la razón esencial del establecimiento y desarrollo del impuesto sobre sociedades. Estas consideraciones pueden resumirse en dos palabras: necesidad y oportunidad. Necesidad de hacer frente a gastos públicos cada vez más elevados... Oportunidad de recurrir a un impuesto que sólo encuentra una pequeña resistencia, ya que, por una parte, las sociedades son entes impersonales y no pueden disfrutar de sus propias riquezas como lo hacen los individuos, y por otra parte, la opinión pública es favorable, en su conjunto, a lo que considera, a la vez como la imposición de los ricos... y como la imposición de rendimientos obtenidos sin esfuerzo. Desde el punto de vista político, el impuesto sobre sociedades aparece así como un impuesto casi ideal... En todo caso, menos impopular que el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas" (680).

(680).- Alain Euzéby, L'incidence de l'impôt sur les sociétés: L'enjeu du problème, Revue de Science Financière, núm. 3-4 (julio-diciembre 1976), págs. 927-928.

- e) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia para la sociedad; incidencia en la política de reparto de dividendos.

No deja de resultar en cierto modo artificial el análisis separado de las ventajas e inconvenientes de la transparencia fiscal respecto a la sociedad y respecto a los socios, ya que el interés de éstos no es ajeno al interés de la sociedad. En todo caso, para apreciar si la transparencia resulta beneficiosa o más gravosa es preciso un análisis de cada caso concreto, a la vista de las específicas circunstancias, y teniendo en cuenta no sólo la presión fiscal directa, sino también la indirecta, pues "con independencia del coste fiscal, lo que si parece claro es que la adopción del régimen de imputación de resultados acarrea un incremento de la presión fiscal indirecta sobre los contribuyentes, que se manifestará en el cumplimiento de todos los complejos trámites que comporta, así como por la existencia de un mayor control tributario de las sociedades y de sus socios" (681). Esta mayor presión fiscal indirecta deriva, en nuestra opinión, más de la falta de claridad y de las lagunas de la normativa vigente que de la propia transparencia en sí misma.

(681).- C. Arguello Reguera y J. A. Cortés Martínez, El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed. Pirámide, Madrid, 1980, pág. 62.

F. Poveda Blanco (682) enumera las siguientes ven tajas e inconvenientes que pueden derivarse del régimen de transparencia para la sociedad. En cuanto a las ventajas:

- La sociedad acogida al régimen de transparencia no tributará por el Impuesto sobre Sociedades. Ya hemos pre cisado que, en nuestra opinión, se trata de un supuesto de no sujeción, lo cual no es obstáculo para que la sociedad asuma deberes y obligaciones distintas de la obligación tri butaria.

- Como consecuencia de lo anterior, el coeficiente de liquidez social será superior en principio, aunque condicionado a la actuación de los socios respecto a la dis tribución de los beneficios.

- Mayor facilidad para que los socios financien a la sociedad a través de los beneficios imputados.

- El régimen de transparencia no libera de consti tuir las dotaciones exigidas por las normas legales (reserva legal) o por los acuerdos privados (reservas estatutarias) por lo que la sociedad logrará de esta forma un mínimo de financiación interna, pese a la posible tendencia de los so cios a la distribución de la totalidad de los beneficios.

- Estímulo a la no ocultación de beneficios, ya que al suprimirse para la sociedad la tributación por el Impuesto de Sociedades se está favoreciendo la correcta declaración de estas entidades, aunque no hay que olvidar que, sobre todo en las entidades de tipo familiar, el grado de influencia de los socios sobre la sociedad es decisivo.

En cuanto a los inconvenientes que pueden derivarse del régimen de transparencia para la sociedad (683), aparte de la mayor presión fiscal indirecta, ya aludida, hay que mencionar la necesidad de unanimidad en los casos de transparencia opcional, que puede provocar tensiones e inestabilidad en la sociedad, dados los intereses contrapuestos de los socios (684), y, sobre todo, el posible perjuicio a la sanidad financiera de la sociedad acogida al régimen de transparencia, dada la presumible incidencia de éste en la política de reparto de dividendos.

Si, acogida la sociedad al régimen de transparencia, a los socios les van a ser imputados los beneficios entre

régimen de transparencia fiscal, Boletín de Estudios Económicos (Univ. comercial de Deusto), vol. XXXV, Diciembre 1980, núm. 111, págs. 539 y ss.

(683).- Vid. F. Poveda Blanco, Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal, cit., págs. 541 y ss.

(684).- Vid. en este sentido H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades, Cirde, Madrid, 1981, págs.

sus rendimientos sometidos al impuesto sobre la renta de las personas físicas, tanto si se distribuyen como si no, es evidente que, a igual tratamiento fiscal, en general se optará por seguir una política de distribución de la mayor parte de los beneficios sociales; lo que supondría un importante freno a la autofinanciación. Por la misma razón, no constituirá atractivo alguno para los socios, salvo excepcionales necesidades financieras de la empresa, la creación con cargo a los resultados sociales de fondos de reserva voluntaria, especiales, previsiones, etc... o la dotación de cantidades a los fondos ya constituidos con anterioridad. Si se tiene en cuenta que la transparencia voluntaria tiene al menos una duración de tres años, se producirá a medio plazo una descapitalización en términos de valores relativos del patrimonio neto de estas sociedades, especialmente grave si en cualquiera de esos tres ejercicios se producen pérdidas.

Esta limitación de la autofinanciación, según E. Corona Romero, "además de poner de manifiesto una falta de neutralidad del sistema impositivo, implica la reducción de las posibilidades de la empresa para pasar a una dimensión superior consiguiendo, junto con una mayor capacidad financiera, unas economías de escala que le permitan llegar al óptimo desde el punto de vista productivo... En última ins-

149-150, según el cual la transparencia opcional da lugar "a que entre la lucha de clases en el conjunto de los socios de la sociedad".

tancia, por este procedimiento de una posible reducción de cargas impositivas posiblemente se está descapitalizando a este sector empresarial tan importante como es el de la pequeña y, sobre todo, la mediana empresa" (685). En el mismo sentido se pronuncia H. Salvador Bullón, quien afirma que "la imposibilidad de crear fondos de reserva, o la falta de trato fiscal favorable a cualquier actuación en tal sentido, con creación además de disidencias entre contabilidad y realidad, harán sin duda, que se llegue a la depauperación económica de las sociedades" (686). En cambio, R. García Mullín afirma la neutralidad del régimen de transparencia en este punto (687). Téngase en cuenta que la filosofía del sistema de transparencia parte de que el Impuesto sobre Sociedades no se traslada (lo cual es muy discutible, sobre todo a medio y largo plazo), y en ese caso sería posible distribuir unos beneficios mayores y destinar a autofinanciamiento la misma cantidad que si no hubiera transparencia. Por otra parte, si hay pérdidas, éstas también se imputan a los socios, con lo que disminuye su tributación por el Impuesto

(685).- E. Corona Romero, El régimen de transparencia fiscal en la imposición directa, Rev. Esp. de Financiación y Contabilidad, núm. 25, 1978, pág. 65.

(686).- H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades, cit., pág. 152.

(687).- R. García Mullín, Tratamiento de las utilidades de las empresas y de sus titulares, cit., págs. 63-64, aunque reconoce que "en sociedades cerradas (la transparencia) posiblemente provoque una mayor tendencia a distribuir utilidades", pero en sociedades

sobre la Renta, creando, teóricamente, una situación más favorable para contribuir a la financiación de la sociedad, aunque quizás también un interés en que la sociedad continúe con pérdidas en ejercicios sucesivos.

Además, hay que tener en cuenta la existencia de estímulos fiscales a la inversión que, en el régimen de transparencia, repercuten en la disminución del gravamen personal y progresivo sobre el socio.

f) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia para los socios.

La integración del Impuesto sobre Sociedades en el impuesto personal sobre la renta de los socios abre una "interesante posibilidad" para éstos, en palabras de Shoup,

abiertas "el efecto final sobre la política de distribución dependerá de dos tendencias opuestas: por un lado, al no existir impuesto que pese sobre la sociedad, sus ejecutivos tendrán propensión a distribuir menos utilidades y utilizar ese dinero para autofinanciamiento de la empresa. Pero ese efecto será neutralizado, muchas veces, por la necesidad en que se encontrarán de dar dividendos lo suficientemente importantes como para compensar en el accionista el desestímulo derivado de la aplicación del impuesto personal sobre las utilidades que la empresa retiene en su poder. El efecto conjunto de ambas tendencias, presumiblemente, provocará la neutralidad fiscal sobre este punto.

sobre todo en el caso de personas con rentas bajas (688). A. Ballesteros resalta las auténticas ventajas que el régimen de transparencia opcional puede tener para el contribuyente, "especialmente en orden a la evitación de la doble imposición" (689).

En el régimen normal, los beneficios de la sociedad tributan primero por el impuesto sobre sociedades y, posteriormente, la parte de los resultados que sean objeto de reparto a los socios, queda sujeta al impuesto personal que corresponde a éstos, en función de su renta total y sus circunstancias personales y familiares, con lo que, la parte del beneficio distribuido, es objeto de un doble gravamen (al menos, aparentemente) que, sólo en parte, se evita con la deducción por dividendos prevista en el artículo 20. 9 de la Ley 44/1978, o en el artículo 24 de la Ley 61/1978.

Por el contrario, con el régimen de transparencia el impuesto sobre sociedades se suprime, pero en cambio la totalidad del beneficio, tanto si es objeto de reparto efectivo como si se retiene por la sociedad, se imputa a los socios, gravándose íntegramente a los tipos correspondientes del respectivo impuesto personal.

(688).- Proceedings Nineteenth Tax Conference, Canadian Tax Foundation, 1967, pág. 73.

(689).- A. Ballesteros, La transparencia fiscal, Civitas R. E.D.F., núm. 26, pág. 316.

Por ello, atendiendo exclusivamente a una perspectiva de ahorro fiscal, la decisión de optar por el régimen de transparencia depende de dos factores: el primero de ellos es el destino que vaya a darse a los beneficios sociales (reparto a los socios o retención por la sociedad) y el segundo, el tipo medio de tributación que corresponda a los socios en su respectivo impuesto personal. En efecto, si el tipo medio de gravamen de los socios es inferior al 33% aplicable en el impuesto sobre sociedades, interesará siempre el régimen de transparencia, se reparta o no el beneficio generado por la sociedad. Por el contrario, si el tipo del impuesto personal es superior al 33%, la ventaja de uno u otro régimen dependerá tanto de la diferencia de tipos como del porcentaje del beneficio que se reparta, debiendo, además, ponderar que, en el régimen normal, aunque los beneficios no repartidos no se graven, de momento, por el impuesto personal de la renta de los socios, sin embargo, el día que se distribuyan sí devengarían dicho gravamen (690).

Quien más ha profundizado en este aspecto del régimen de transparencia es A. Bizcarrondo Ibáñez, el cual analiza con cierta extensión los factores que condicionan,

(690).- Vid. A. Caro Cebrián, 200 Dictámenes de jurisprudencia tributaria (próx. publicación), cit. dictamen núm. 200, en el que sigue a Abeila Poblet, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas Madrid, 1980, págs. 204 a 206.

a nivel de socio, la opción por el régimen de transparencia (691), que básicamente son: renta del contribuyente por otras fuentes; proporción que represente el dividendo respecto del beneficio de la sociedad; y proporción que el rendimiento imputable procedente de la sociedad represente en relación con la renta total del contribuyente (692). Si los resultados de la sociedad son positivos, la transparencia resultará más ventajosa para el socio cuanto menor sea su nivel de renta, cuanto mayor sea el porcentaje de dividendos respecto a los beneficios, y cuanto mayor sea el porcentaje de rentas imputadas en transparencia respecto a otros componentes de la renta del socio. Si los resultados de la sociedad son negativos (693), la transparencia interesará en todo caso siempre que el tipo marginal al que se gravaría la cantidad que en concepto de pérdida se compensa sea superior al tipo del Impuesto sobre Sociedades, y en general siempre que el contribuyente tenga ingresos de cierta importancia por otras fuentes, teniendo en cuenta que la compensación es más rápida que en el régimen del Impuesto sobre Sociedades, en el que pueden no existir beneficios durante

(691).- Angel Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, Ciss ed., Bilbao, 1980, en especial págs. 68 a 102 y 133 y ss.

(692).- Angel Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit., pág. 72.

(693).- Angel Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit., págs. 100-101.

los cinco ejercicios inmediatos a aquél en que se obtienen pérdidas, o existiendo pueden ser insuficientes para absorber la pérdida; y, en todo caso, la compensación en los ejercicios sucesivos puede perder importancia, especialmente en períodos de inflación.

F. Poveda Blanco (694), añade a las ventajas ya mencionadas (suspensión de la doble imposición, menor tributación para los socios con bajo nivel de renta, imputación actualizada de pérdidas), las siguientes:

- Dilación en la tributación, por cuanto la renta generada por la sociedad se imputa a los socios en el período impositivo en que se hubiese aprobado el balance correspondiente.

- Posibilidad de que los socios adecúen la retirada de beneficios a la situación financiera de la empresa, sin consecuencias tributarias.

- Inexistencia de retención sobre los resultados imputados por la transparencia (aunque tampoco cabe deducción de la cuota del 15% de los dividendos percibidos).

(694).- F. Poveda Blanco, Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal, cit., págs. 544 y ss.

Como inconvenientes que pueden derivarse del régimen de transparencia para los socios, señala el autor citado (695):

- Posible mayor tributación si es elevado el nivel de las rentas del socio procedentes de otras fuentes, aunque hay que tener en cuenta que la parte de beneficios sociales que queda sin distribuir, y que ha sido imputada a los socios, podrá serlo en cualquier momento sin volver a estar sometida a tributación.

- Menor posibilidad de influir en los niveles de renta que determinan la base imponible del socio, pues en el régimen de transparencia la imputación de resultados es ajena a la voluntad de los socios una vez ejercida la opción mientras que en el régimen general se puede presionar el mayor o menor grado de distribución de resultados en uno u otro ejercicio y en función de los intereses tributarios de los socios, adecuando las bases imponibles a los niveles más convenientes para alcanzar la menor tributación en el período, haciendo coincidir los años de bajos niveles de renta con las altas distribuciones de beneficios.

- Tributación por beneficios no repartidos, lo que

(695).- F. Poveda Blanco, Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal, cit., págs. 544 y ss.

supone adelantar la tributación en el Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas por estos beneficios. Esta es precisamente una de las preocupaciones principales del legislador en la transparencia necesaria, evitando que los beneficios sociales se destinen a reservas, eludiendo así el impuesto, o al menos retrasando el mismo.

- Mayor probabilidad de antagonismo de los socios entre sí y con respecto a los administradores.

- Necesidad de transformar en nominativas las acciones al portador, "pues aun cuando esta transformación es té exenta del pago de tributos... implica el pasar del anonimato que suponen las acciones al portador a la relevancia declarada de los títulos nominativos..." (696).

- Posibilidad de que quien era socio en la fecha del cierre del ejercicio social y transmite luego sus títulos se vea gravado por unos beneficios que no ha percibido ni percibirá, mientras que el adquirente de los títulos se ve libre de todo gravamen por esos beneficios cuando se le distribuyan. Lógicamente esta situación repercutirá en el precio de los títulos (697), paliándose así en parte el pro

(696).- F. Poveda Blanco, Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal, cit., pág. 649.

(697).- J. López Berenguer, Manual del Impuesto sobre la Renta, Aranzadi, Pamplona, 1980, pág. 113, pone de

blema, aunque a su vez el valor de los títulos es relevante a efectos del cálculo de las posibles plusvalías.

relieve las dificultades para determinar la cuantía de esta repercusión en el precio de los títulos, ya que será diferente para comprador y vendedor en virtud de su distinto nivel de renta.

2. Especial fundamento de la transparencia necesaria: evitar la elusión.

A. Gota Losada, en su Tratado del Impuesto sobre la Renta (698), se refería ya a la modalidad generalizada de fraude consistente en crear sociedades interpuestas que retienen parte o la totalidad de los beneficios, evitándose de este modo que las rentas puedan entenderse afluídas jurídicamente a los socios (personas físicas), eliminándose, en consecuencia, la correspondiente tributación por el impuesto general sobre la renta. "El tema, afirmaba A. Gota Losada, es de una dificultad extraordinaria, porque, en el fondo, se trata del debatido problema de la coordinación del impuesto sobre la renta de sociedades e impuesto sobre la renta de las personas físicas y porque, además, afecta a todo un mundo de relaciones jurídicas nacidas al amparo de nuestro Derecho mercantil". Dentro de las múltiples soluciones posibles proponía el autor "la más sencilla y eficaz aunque sea radical", consistente en "considerar como distribuida la totalidad del beneficio de las sociedades o entidades jurídicas siguientes: las comunidades de bienes que realicen actividades sujetas a la Licencia Fiscal; sociedades civiles y asociaciones con fin de lucro; todas las sociedades personalistas, o sea, las colectivas, comanditarias y de

(698).- A. Gota Losada, Tratado del Impuesto sobre la Renta, Ed. Der. Fin., Madrid, 1973, tomo III, págs. 158-159.

responsabilidad limitada; y las sociedades anónimas controladas por grupos familiares o que no superen una determinada cifra de capital. En todo caso estarían excluidas de este régimen de integración las sociedades que coticen en Bolsa. Estas sociedades tributarán al 17% por la totalidad de su beneficio, en concepto de ingreso a cuenta del impuesto general sobre la renta y, posteriormente, según el beneficio imputable a los socios o accionistas, por la tarifa progresiva de dicho impuesto".

Salvo la tributación a cuenta por el Impuesto sobre sociedades y algunas diferencias en la determinación de los supuestos, la propuesta de A. Gota es la que ha sido recogida por el legislador al establecer el régimen de transparencia, uno de cuyos aspectos se refiere "a sociedades interpuestas y a evitar prácticas semejantes de evasión fiscal", aplicándose "a determinadas sociedades de inversión mobiliaria y a determinadas sociedades de mera tenencia de bienes, a quienes la transparencia fiscal se les aplica con carácter imperativo" (699).

La finalidad de la que hemos denominado transparencia necesaria es, pues, evitar ciertas prácticas de "evasión fiscal", o, siguiendo la terminología de la Ley de Me

(699).- Exposición de Motivos del Proyecto de Ley del I.S.
(vid. Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 413).

didat Urgentes de Reforma Fiscal (700) y de los debates parlamentarios (701), evitar la "elusión" o la "evasión legal" del impuesto.

Resulta necesario hacer, en primer lugar, algunas precisiones conceptuales y terminológicas, (A), ya que la expresión "elusión" no se corresponde con la terminología tradicional. A continuación, nos referiremos al concepto de "sociedad interpuesta", y a la transparencia como remedio de esta forma de elusión (B), y, por último, haremos algunas consideraciones críticas sobre este especial fundamento de la transparencia necesaria, esbozando algunas soluciones alternativas (C).

-
- (700).- El artículo 38 de la Ley 50/1977, de 14 de Noviembre, de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal ya contiene el germen de la transparencia, para las sociedades de inversión mobiliaria, bajo la rúbrica "Elusión fiscal mediante Sociedades", expresión que desde ese momento se ha generalizado en la práctica.
- (701).- El profesor García Añoveros, en los debates de la Ley del I.R.P.F., emplea reiteradamente la expresión "evasión legal" para referirse a la finalidad del artículo 12 del citado proyecto (vid. Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, págs. 281-282).

A.- Precisiones conceptuales y terminológicas.

a) El concepto de elusión fiscal mediante sociedades.

Como afirma el profesor C. Palao Taboada (702), aunque la palabra "elusión" ha adquirido título de legitimidad lingüística, no es frecuente en la literatura jurídico-tributaria española. En la doctrina italiana, en cambio, se emplea la expresión "elusione dell'imposta" como equivalente a "fraude a la ley tributaria", técnicamente más preciso (703). Este es el término adoptado, por primera vez en la legislación española, en el artículo 24.2 de la Ley General Tributaria y después generalizado en el nuevo título preliminar del Código Civil (art. 6.4). Es también la denominación que suele emplear la doctrina.

¿Qué significado podemos dar entonces al concepto de elusión? Albiñana caracteriza la elusión impositiva en

(702).- Carlos Palao Taboada, La "elusión fiscal mediante sociedades". Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977, Civitas R.E. D.F., núm. 15-16, julio-diciembre 1977, pág. 775.

(703).- El término "elusione dell'imposta" se emplea por F. Forte y D. Jarach para traducir el alemán "Steuerumgehung", en sus conocidas versiones de los manuales de Blumenstein y Hensel, respectivamente (cit. Car-

base a las siguientes notas (704):

- Por una inactividad o abstención del virtual contribuyente que evita la realización del hecho generador de la obligación tributaria.

- Por la naturaleza material o real de la inactividad o abstención del potencial contribuyente. Si la inactividad o abstención se refiere a una determinada "forma jurídica", pero se realiza otra con iguales o parecidos resultados económicos, el supuesto no será de elusión; y,

- Por dirigirse el comportamiento del posible contribuyente a la respectiva Hacienda Pública. No son supuestos de elusión las distintas modalidades de traslación impositiva.

El profesor Albiñana considera que la "elusión", en cuanto resultado del comportamiento material o real del virtual contribuyente, y previo a la realización del hecho generador, es fenómeno extraño a la "evasión", que califica de "evasión legal impositiva" en cuanto la ley, atendiendo a los medios materiales o formales utilizados para obtener la reducción o exoneración impositiva no la tipifica como

los Palao Taboada, loc. cit., nota 3).

(704).- C. Albiñana García-Quintana, La evasión legal impositiva, Rev.de Econ. Política, núm. 56, sept-dic.

ilícita (705). También J. L. Pérez de Ayala se refiere a la evasión y a la mera elusión como dos supuestos distintos, afirmando que "los comportamientos en fraude de ley cubren, desde luego, los supuestos de evasión tributaria, pero, además, pueden cubrir algunos de los que en la Ciencia de la Hacienda se consideran meros supuestos de elusión" (706).

Sin embargo, son numerosos los autores que identifican, en mayor o menor grado, el concepto de elusión tal como lo delimita el profesor Albiñana, con el de evasión legal. Así Giorgetti se refiere a los actos de omisión o renuncia del virtual contribuyente para evitar la exacción del impuesto y los incluye como formas de evasión legal (707). Euclide Antonini, en una de las escasas aportaciones de la doctrina italiana sobre este tema, reconoce que en ciertos tributos los fenómenos de elusión y evasión son muy difíciles de distinguir (708), y critica el empleo inco

1970, pág. 22.

(705).- C. Albiñana García-Quintana, La evasión legal impositiva, cit., pág. 29.

(706).- J. L. Pérez de Ayala, Las ficciones en el Derecho tributario, cit., pág. 147.

(707).- Giorgetti, L'evasione tributaria, Turín, 1964, caps. VI y VII.

(708).- E. Antonini, Evasione ed elusione di Imposta, en "Studi di Diritto Tributario, Giuffrè, Milán, 1959, págs. 13 y ss.

recto que hace Berliri de estos conceptos (709). También D Jarach (710) y E. Becker (711) consideran coincidentes elusión y evasión legal.

En todo caso, en los supuestos de transparencia imperativa, la "elusión" que se trata de evitar no consiste en una inactividad de naturaleza material o real, sino al contrario, supone lo que, siguiendo la conocida terminología de Rubino (712) podríamos denominar "construcción", caracterizada por el empleo de formas jurídicas (713), esto es, por obrar "sobre el elemento de hecho, modificándolo, para presentarlo como una figura ya prevista por el Derecho cuya reglamentación puede sin más encontrarse en normas pre

(709).- A. Berliri, La legge del Registro, Giuffrè, Milán, 1952, págs. 123 y 133.

(710).- D. Jarach, Curso superior de Derecho tributario, Buenos Aires, 1957, I, págs. 358 y ss.

(711).- Teoria gal. do Direito Tributario, Sao Paulo, 1963, págs. 122 y ss.

(712).- Rubino, El negocio jurídico indirecto, Ed. Rev. Der. Priv., 1953, págs. 64 y ss. Vid. J. L. Pérez de Ayala, op. cit., págs. 158-159.

(713).- Vid. G. Fonrouge, Derecho financiero, De Palma, Buenos Aires, 1965, II, págs. 596 y ss., quien alude como supuesto de "elusión de impuestos", concepto que se corresponde con el vocablo inglés "tax avoidance", al empleo de formas jurídicas manifiestamente inapropiadas para configurar la efectiva situación sometida al tributo, cuando deba razonablemente juzgarse que ha existido intención de evitar la imposición.

cisas de la Ley" (714). Esa figura ya prevista por el Derecho es, en el caso que nos ocupa, la de persona jurídica. El mecanismo de elusión al que la transparencia necesaria trata de poner remedio consiste, en palabras de García Añoveros, en lo siguiente: "determinadas personas que tienen patrimonios fuertes interponen sociedades las cuales, además, con distintos mecanismos de asignación de gastos, etc. apenas pagan Impuesto sobre Sociedades y, por otra parte, tales personas no pagan Impuesto sobre la Renta porque esas sociedades nunca reparten beneficios. Esta evasión -prosigue García Añoveros- resulta legal porque legal es constituir una sociedad de acuerdo con las leyes españolas y en las circunstancias en que estas sociedades se establecen" (715).

Por lo tanto, la elusión impositiva cuyo concepto interesa determinar, esto es, la elusión que la transparencia imperativa trata de impedir, consiste en la "interposición de sociedades" con la finalidad de aminorar la carga tributaria, fenómeno reiteradamente estudiado por la doc

(714).- Rubino, El negocio jurídico indirecto, cit., págs. 64 y ss.

(715).- García Añoveros, en el debate en el Pleno del Congreso del artículo 12 del Proyecto de Ley del I.R. P.F. (recogido en Civitas R.E.D.F., núm. 17-18, págs. 281-282). De un modo muy similar describe el fenómeno, y los remedios establecidos en la legislación de su país, Gaspere Falsitta, Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito

trina (716), entre otros por A. Gota Losada (717), quien ya proponía como solución el principio de transparencia, y por C. Albiñana, el cual también sostiene, respecto a las sociedades de mera tenencia de bienes, "que es contrario a la propia naturaleza de la sociedad -mercantil- la posesión de bienes que no constituyen una explotación económica, y el Fisco podría prescindir de la personalidad jurídica, ya que constituye un abuso de este instituto" (718).

En conclusión, la figura que tratamos de definir,

d'impresa nell'ordinamento italiano, en "La Strut-
dell'impresa e l'imposizione fiscale", Cedam, Padua,
1981, págs. 118 y ss.

- (716).- Sobre la elusión fiscal y la utilización de la forma social como expediente técnico que permite un considerable "ahorro fiscal" vid., entre otros, C. Albiñana García-Quintana, prólogo a la obra de J. Soto Guinda, *Tributación de las sociedades en España*, cit., págs. 35-39; J. Martín Queralt, *Análisis de las reformas introducidas por la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, en el régimen tributario de la transmisión de acciones*, Civitas R.E.D.F., núm. 15-16, págs. 836-837; C. Palao Taboada, *La "elusión fiscal mediante sociedades"*. Comentarios... cit., págs. 775 y ss.; A. Velasco Alonso, *La elusión fiscal en la Ley de Medidas Urgentes*, en *Medidas Urgentes de Reforma Fiscal*, I.E.F., Madrid, 1977, I, págs. 489 y ss.; J. A. Víboras Jiménez, *La elusión fiscal mediante sociedades*, Civitas R.E.D.F., núm. 15-16, págs. 793 y ss.; etc.
- (717).- A. Gota Losada, *Tratado del Impuesto sobre la Renta*, Ed. Der. Fin., Madrid, 1973, tomo III, págs. 158-159.
- (718).- C. Albiñana García-Quintana, J. Cañada Garmendía,

y que, tanto el legislador como los comentaristas del régimen de transparencia fiscal, califican de "elusión impositiva" o de "evasión legal", se caracteriza por:

- Una actuación consistente en la creación de una sociedad, esto es, de una persona jurídica, reconocida y amparada, en principio, por el Derecho.

- La búsqueda de una finalidad distinta de aquella para la que el ordenamiento concede o autoriza la forma jurídica de sociedad. Con la creación de la sociedad no se pretende realizar una explotación económica (719), sino la mera tenencia de bienes o situar inversiones mobiliarias al abrigo del impuesto (720). Se utiliza, como afirma Albiñana, la "sociedad-instrumento" para lograr tratamientos impositivos que las leyes han establecido para la "sociedad-institución", esto es, para "la autorizada u ofrecida a quienes se asocian para el ejercicio de una actividad empresarial y para distribuirse las incertidumbres y los riesgos

J. Fernández Cordeiro, J. E. Martínez Genique, E. Sanz Vilaplana, y R. Villegas García, La Inspección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, H.P.E., núm. 30, 1974, pág. 283.

(719).- La causa del contrato de sociedad consiste en "el ejercicio en común de una actividad económica que da lugar a una ganancia" (Vid. J. Garrigues, Curso de Derecho Mercantil, 7ª ed., Madrid, 1976, tomo I, pág. 337).

(720).- En rigor, faltaría la causa del contrato de socie

gos que son propios de esta última" (721).

- La consecución de un resultado equivalente al que se produciría de no existir la sociedad, pues se sigue teniendo, de forma directa o indirecta, la plena disponibilidad sobre las rentas "obtenidas" por la sociedad.

b) La elusión como supuesto de fraude a la ley tributaria; su ilicitud.

La elusión fiscal mediante sociedades, así entendida, constituye claramente un supuesto de lo que en la terminología italiana se denomina "elusión dell'imposta", "Steuerumgehung" en la alemana y que en nuestro Derecho se conoce con la expresión "fraude a la ley tributaria". Se trata de conseguir un resultado económico (cuya consecución por los medios jurídicos normales acarrearía una mayor carga imposi

dad, (esto es, el fin objetivo, la función económico-social del contrato), por lo que no existiría sociedad. Vid., por todos, Federico de Castro, El negocio jurídico, Inst. Nac. de Estudios Jurídicos, Madrid, 1967, en especial págs. 231 y ss.; aunque debe tenerse en cuenta que, conforme al artículo 1277 del C.C., se presume la existencia y licitud de la causa.

(721).- C. Albiñana García-Quintana, La personalidad jurídica societaria y el impuesto, cit., pág. 28.

tiva), pero "utilizando otros medios jurídicos (interposición de una persona jurídica), que natural y primariamente tienden al logro de fines diversos, y que no están gravados o lo están en medida más reducida que aquellos medios usuales" (722).

En efecto, la técnica de la denominada "elusión fiscal mediante sociedades" cumple todos los requisitos del fraude a la ley. Estos requisitos son, según F. de Castro (723):

- Que admitir la validez del acto contraría la finalidad práctica de una ley, suponga una violación de la misma. En este caso la ley defraudada es la ley tributaria, y, en concreto, la ley reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (724).

- Que sea necesario hacer jugar el concepto de fraude: no se puede hablar de fraude sino cuando fracasan otros procedimientos jurídicos. Téngase en cuenta que ésta es "una reacción del ordenamiento para casos extremos, ante

(722).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho Tributario (notas para un estudio), R.D.F.H.P., núm. 63 (mayo-junio 1966), pág. 678.

(723).- F. de Castro y Bravo, Derecho civil de España, tomo I, libro preliminar, págs. 455-456.

(724).- Es importante señalar, como hace Palao, que el frau

los que fracasan los medios ordinarios de la interpretación y de la calificación de los hechos impositivos (arts. 23 y 24 de la Ley General Tributaria)" (725).

- Que la ley en que se ampare el acto (ley de cobertura) no lo proteja suficientemente, lo que ocurre cuando el acto no es aquel a que se refiere la ley como supuesto normal, sino que se ha producido por circunstancias anómalas que, aunque no estén condenadas o prohibidas terminantemente por la ley, pueda suponerse, conforme a su espíritu, que no las habría reconocido de haber previsto tal hipótesis (726). Este requisito se cumple también, claramente, en relación con las sociedades interpuestas.

- Que el acto produzca un daño a tercero, un perjuicio al Estado o contradiga los principios generales del Derecho. En los supuestos que nos ocupan se produce obvia-

de tributario no presupone ni se realiza necesariamente mediante fraude de ley no tributaria, aunque tampoco lo excluye. La forma jurídica adoptada como artificio defraudador puede ser perfectamente lícita y válida para los efectos no tributarios (El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., pág. 679).

(725).- Cfr. C. Palao Taboada, La "elusión fiscal mediante sociedades", cit., pág. 776.

(726).- La minoración de la carga tributaria conseguida por medio del fraude, observa Blumenstein, no debe haber sido prevista y aprobada por el legislador, ex

mente un perjuicio para la Hacienda Pública.

En nuestra opinión, la elusión fiscal mediante so
ciedades es un supuesto de fraude de ley, pues cumple, co--
mo acabamos de ver, los requisitos de éste. En consecuencia
el mecanismo sancionador adecuado sería el previsto para es
tos supuestos, es decir, la aplicación de la norma que se
trata de eludir, esto es, la del Impuesto sobre la Renta de
las Personas Físicas, a ese supuesto concreto (727), actuando
como si, en ese caso concreto, no existiera la sociedad.
Este sería propiamente un supuesto de levantamiento del ve
lo o de desestimación de la personalidad jurídica.

Pero, como ya hemos explicitado, ésta no es la téc
nica usada en el régimen de transparencia fiscal, sino que
se basa en la delimitación del supuesto de hecho, de forma
que ni el fraude es requisito de la transparencia, ni el
desconocimiento de la personalidad es la consecuencia de

presa o tácitamente, mediante la correspondiente
formulación de las leyes tributarias (Sistema di
diritto delle imposte, Giuffrè, Milán, 1954, pág.
28).

(727).- Como observa Hensel (Diritto tributario, Giuffrè,
Milán, 1956, pág. 147), la aplicación de la ley de
fraudada tiene solamente lugar para el supuesto con
creto. Es decir, el descubrimiento del fraude no al
tera para el futuro el régimen tributario inherente
al procedimiento empleado para la defraudación. El
fraude a la ley tampoco lleva aparejadas sanciones

la interposición de la sociedad. En este sentido puede afirmarse que el legislador, tanto en la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal como en el régimen de transparencia imperativa, acoge el concepto de "elusión" con un alcance más amplio que el de "fraude a la ley tributaria" (728). La elusión se definiría por el resultado (eludir o evitar el impuesto). El fraude requeriría, además, la ilicitud de los medios empleados, el abuso de las formas jurídicas, como dice la Ordenanza tributaria alemana de 1977 (729). De aquí que se hable, como hacía García Añoveros en los debates del artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (730), de una elusión legítima, o

penales. Y si el procedimiento fraudulento estaba también gravado, descubierto el fraude (verbigracia el carácter "interpuesto" de la sociedad) procederá la devolución del tributo satisfecho (verbigracia del I.S.) o su compensación con el realmente debido (Vid. C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., págs. 694-695).

(728).- Cfr. C. Palao Taboada, La "elusión fiscal mediante sociedades", cit., pág. 776.

(729).- El parágrafo 42 de la "Abgabenordnung" establece: "la ley tributaria no podrá ser eludida mediante el abuso de las posibilidades de configuración jurídica que ofrece el Derecho. En caso de abuso nacerá el crédito tributario tal como hubiera nacido con arreglo a la configuración jurídica adecuada a los hechos económicos" (traducción de C. Palao Taboada publicada por el I.E.F., Madrid, 1980, pág. 77).

(730).- Vid. texto de los Debates en el Pleno del Congreso, en el núm. 17-18 de Civitas R.E.D.F., en especial

de una "evasión legal", dando a entender que la creación de sociedades interpuestas no es ilícita, no es un supuesto de fraude a la ley tributaria.

La propia expresión, "evasión legal", ya resulta en sí misma equívoca y contradictoria (731). El concepto de evasión impositiva lícita, que ya aparece en Einaudi (732) y, con ciertos matices, también en Blumenstein (733) y Gomes de Sousa (734), es claramente expuesto y defendido por

págs. 281 in fine y 282 .

- (731).- Vid. C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., págs. 680 y ss., quien a través de una sólida argumentación rechaza la posibilidad de clasificar el fraude en sentido amplio en legal e ilegal, o en lícito e ilícito.
- (732).- Einaudi, Principios de la Hacienda Pública, Madrid, 1948, págs. 260 y ss.
- (733).- Blumenstein, Sistema di Diritto delle imposte, Giuffrè, Milán, 1954, págs. 292 y ss., subdivide la "evasión" en dos especies: sustracción y fraude (elusión). Se apunta como criterio diferencial la naturaleza (legal o ilegal) de los medios empleados para que el impuesto resulte impagado.
- (734).- Gomes de Sousa, Derecho financiero, De Palma, Buenos Aires, 1965, II, págs. 596 y ss., contrapone la evasión al fraude: "si los actos practicados por el contribuyente, para evitar, retardar o reducir el pago de un tributo fueron practicados antes... de realizarse el respectivo hecho generador... tratase de evasión". El concepto de evasión así entendido se identifica en realidad con el de "economía de opción", como veremos.

Camile Rosier (735), según el cual "el fraude es ... legal, lícito y permitido, cuando un contribuyente se limita a esquivar simplemente el texto en lugar de violarlo, cuando recurre a una combinación, a una operación, o a una convención no contemplada por la legislación, cuando usa una palabra hábilmente, una fisura del armazón o de la red fiscal. Este tipo de fraude escapa en principio a la sanción porque deriva de una regla jurídica secular: los contribuyentes que tienen varios medios legales para llegar al mismo resultado, tienen la facultad de escoger el que da origen a las prestaciones menos elevadas".

La afirmación de una posible evasión "lícita", lo que resulta una "contradictio in terminis", deriva quizás como apunta el profesor Palao (736), de la inercia de la concepción de las leyes tributarias, como las leyes penales, restrictivas de la libertad personal. Se sostiene que allí donde no existan límites expresamente establecidos por el poder tributario, los particulares son libres de configurar sus relaciones jurídicas sin restricción alguna (737). "A esta actitud de la doctrina -prosigue Palao- no

(735).- Camile Rosier, La lutte contre la fraude fiscale, Bulletin for International Fiscal Documentation, 1952, VI, págs. 263 y ss.

(736).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., pág. 680.

(737).- Recuérdese los "límites a la libertad de los particulares" de que habla Berliri, Principios de Derecho

es ajena la conciencia social que, especialmente en algunos países, no reprueba el incumplimiento de los deberes fiscales, sino que, antes bien, mira complaciente y aprobadora, considerándolos como muestra de ingenio y habilidad, los útiles recursos que el contribuyente despliega en la lucha contra el Fisco" (738).

No puede, sin embargo, dejar de sorprender que el particular pueda acudir a astucias con los textos legales para evadir el impuesto que el legislador pretendió fuese aplicado a sus operaciones. "¿Cómo asistir impasibles -se pregunta F. de Castro- a la violación de las leyes, a que baste... un hábil consejero legal para poder romper todos los vínculos legales?" (739). La inconsistencia del concepto de "evasión legal" ha sido puesta de manifiesto reiteradamente por la doctrina, entendiendo que, cualquiera que sea la expresión que se utilice, evasión, fraude, etc., debe llevar siempre implícito el concepto de ilicitud (740).

Tributario, I, Madrid, 1964, págs. 477 y ss.

(738).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., págs. 680-681.

(739).- F. de Castro y Bravo, Derecho Civil de España, cit. pág. 454.

(740).- Vid. Andreozzi, Derecho tributario argentino, Buenos Aires, 1951, pág. 219; G. Fonrouge, Derecho financiero, Buenos Aires, 1962, págs. 591 y ss.; C. Scailteur, El deber fiscal, Anuario de Derecho y Economía de la Hacienda Pública, Salamanca, 1963,

La ilicitud de la elusión mediante sociedades resulta evidente, y por ello hemos entendido preferible el empleo del término más técnico y preciso de fraude a la ley. Existe una discrepancia entre la causa objetiva del contrato de sociedad y la finalidad perseguida por las partes con la interposición del ente. De aquí el fundamento de la ilicitud de este procedimiento. Por su medio se intenta conseguir la no satisfacción de un tributo que, "en realidad, es ya debido" (741). Existen, ciertamente, algunas desventajas jurídicas frente al procedimiento correcto, como, por ejemplo, que la sociedad interpuesta tribute por el Impuesto sobre Sociedades. Pero si las ventajas tributarias conseguidas (no tributación por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) mediante el procedimiento de elusión que estamos analizando, compensan legalmente las desventajas jurídicas (que se suelen aminorar a través de mecanismos de asignación de gastos, etc.), puede fundadamente presumirse el fraude (742), sobre cuya ilicitud en todos

pág. 103; etc.

(741).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., pág. 685.

(742).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., pág. 693. Este indicio objetivo (que las ventajas tributarias conseguidas mediante el procedimiento empleado compensen holgadamente las desventajas jurídicas frente al procedimiento correcto) sería de gran utilidad, como pone de relieve el profesor Palao, dada la dificultad de probar directamente la intención de sustraerse al impuesto,

los casos, insistimos, no cabe albergar duda alguna.

c) Distinción de figuras afines.

La denominada corrientemente "elusión fiscal" mediante la interposición de sociedades es, pues, un supuesto de fraude a la ley tributaria, y como tal, ilícito. De la exposición de los requisitos del fraude de ley, se deducen las diferencias de este concepto con otras figuras afines (743):

- El fraude tributario o infracción tributaria de defraudación supone la realización del hecho imponible y el nacimiento de la obligación tributaria, cuya existencia o exacta cuantía se intenta ocultar a la Administración. Por el contrario mediante el fraude a la ley tributaria se intenta precisamente "eludir" (de aquí la terminología italiana) la realización del presupuesto de hecho de la im-

uno de los requisitos materiales del fraude a la ley tributaria exigidos por el art. 24 de la L.G.T. Pero recuérdese que la técnica de transparencia no consiste en una sanción al fraude.

(743).- Seguimos en este punto la precisa delimitación entre las distintas figuras que efectúa el profesor C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., págs. 679-680.

sición (744), poniendo en práctica otros hechos, verbigracia a través de la creación de una persona jurídica interpuesta, que permiten la consecución de análogo resultado e conómico.

- La simulación, como observa Hensel, es frecuentemente invocada para combatir el fraude a la ley (745), pero en ésta existe una apariencia jurídica simulada para encubrir la verdadera realidad disimulada. La reacción prevista en este caso por el Derecho consiste en la interpretación adecuada de la "verdadera" naturaleza jurídica de la situación. En cambio en el fraude la realidad jurídica es abiertamente creada, "construída", y querida por las partes, aunque con una finalidad distinta a la amparada por el ordenamiento jurídico.

- El fraude a la ley no tiene nada que ver tampoco con el abuso de derecho, aunque ha sido frecuente, en relación con el tema de las sociedades interpuestas, el empleo de la expresión "abuso de la personalidad jurídica". En sentido técnico, este concepto debe reservarse para referirse al derecho subjetivo, y, obviamente, la capacidad

(744).- Aunque se intenta "eludir" el presupuesto de hecho, a través de lo que en la terminología de Rubino hemos denominado "construcción", en realidad el hecho imponible se ha realizado. En eso consiste precisamente el mecanismo de sanción al fraude.

(745).- Hensel, Diritto tributario, Giuffrè, Milán, 1956,

jurídica no es un derecho subjetivo, sino una creación, un producto del Derecho objetivo. En la elusión mediante sociedades, y en general en el fraude a la ley, lo que se produce es un uso inadecuado del Derecho objetivo al intentar acogerse a un precepto (el que reconoce la personalidad jurídica), para violar otro (la ley tributaria).

- Por último, Larraz (746) contrapone el fraude a la ley tributaria a lo que denomina "economía de opción", que no atenta a lo querido por la ley, y a veces es ofrecida explícitamente por ésta. Pero, como afirma el profesor C. Palao Taboada, "la única opción que se ofrece al contribuyente... es la de realizar o no el presupuesto de hecho de la norma tributaria o realizar uno o más de entre diversos presupuestos, posibilidad que ni es privativa del Derecho tributario ni necesita ser designada con un término especial y que no se ofrece expresamente por la ley, la cual se limita a configurar un repertorio de hechos imponibles" (747).

pág. 149. También en el ámbito civil se pretende erróneamente incluir el fraude entre los negocios simulados (Vid. F. de Castro, Derecho Civil de España, cit., pág. 453, en nota 3).

(746).- Larraz, Metodología aplicativa del Derecho tributario, Rev. de Der. Privado Madrid, 1952, págs. 60 y ss.

(747).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., pág. 680.

B.- La transparencia como medida antielusoria.

Evitar la elusión mediante sociedades interpuestas es el especial fundamento de la transparencia necesaria. Aunque, en rigor, se trata de casos de fraude a la ley tributaria, como hemos visto, lo generalizado del uso del término "elusión" es razón suficiente para no prescindir del mismo.

Para hacer frente a estos supuestos de elusión no se emplea la técnica sancionadora propia del fraude a la ley, sino una técnica distinta, consistente precisamente en la aplicación del principio de transparencia a las sociedades que se consideran "interpuestas". Es pertinente, por tanto, indagar en qué consiste esa técnica de lucha contra el fraude (a), y determinar qué entiende la ley por "sociedades interpuestas" (b).

- a) El régimen de transparencia como medida de Derecho tributario material para evitar el fraude.

La evitación del fraude no es sino un aspecto del fundamento más general de la transparencia fiscal en el principio de capacidad contributiva. Es obvio que la evasión ilegal del impuesto provoca, entre otras consecuencias, un reparto efectivo de la carga fiscal que puede entrar en colisión con el principio de la capacidad de pago. La distribución impositiva será injusta, de facto, si el fraude

se generaliza, aunque las normas establezcan, de iure, un reparto perfectamente equitativo. Ahora bien, esto nos sitúa ante el problema de los remedios. ¿Cómo combatir el fraude?. Siguiendo al profesor Sáinz de Bujanda (748), podemos distinguir tres métodos esenciales. El primero consiste en configurar técnicamente los hechos imponibles de tal suerte que las posibilidades de no pagar el impuesto queden suprimidas o reducidas en proporciones mínimas: se trata de una solución de Derecho tributario material; el segundo, se orienta en el sentido de organizar métodos de liquidación, inspección y recaudación que hagan estériles los intentos de evasión: la solución será, entonces, de Derecho tributario formal; el tercero, aparece marcado por el signo punitivo, y consiste en establecer severas sanciones para los infractores, que hagan innecesaria una fiscalización administrativa permanente y minuciosa del cumplimiento de los deberes formales: se trata, pues, de una solución de Derecho penal tributario.

Es claro que los ordenamientos de todos los países no manejan esos tres métodos de forma puramente alternativa, sino conjuntamente. Ahora bien, se trata de resortes susceptibles de combinarse de muy diversa manera, de tal

(748).- F. Sáinz de Bujanda, Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español, en Hacienda y Derecho, vol. II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, págs. 250-251.

suerte que cualquiera de ellos puede por su predominio sobre los demás, calificar a un sistema. Cabrá, pues, que es tos se clasifiquen en tres grupos, según que preferentemente utilicen fórmulas materiales, formales o penales de elimina ción o reducción del fraude.

Aplicando estas ideas del profesor de Madrid, puede afirmarse que el legislador de 1978, sin renunciar a so luciones formales o a un eventual reforzamiento del régi--men punitivo, utiliza una fórmula de Derecho tributario ma terial al establecer el régimen de transparencia con carácter obligatorio para ciertas sociedades.

Estas sociedades son las sociedades de inversión mobiliaria, las sociedades de cartera y las sociedades de mera tenencia de bienes que cumplan determinados requisitos, así como las sociedades de profesionales. Si bien el someti miento al régimen de transparencia de estas entidades se fundamenta en su carácter "interpuesto" o fraudulento, res ulta obvio que ello no sucede necesariamente así en todos los casos (749), e incluso, en los casos en que así sea, el

(749).- Podría afirmarse que una sociedad de cartera, o de mera tenencia de bienes, supone un uso anómalo o desacostrumbrado (Ungewöhnlichkeit) de la forma ju rídica societaria, establecida para el ejercicio de una actividad empresarial, no para una situación meramente estática. Pero, como afirma C. Palao Tabo ada, precisando las ideas de Hensel y siguiendo

carácter fraudulento queda relegado a motivo del legislador, y no constituye un requisito para la aplicación del régimen de transparencia. Lo cual no excluye, evidentemente, que dicha "ratio legis" se tenga en cuenta como elemento interpretativo.

La ley no sujeta, pues, a transparencia a las sociedades efectivamente interpuestas con ánimo de eludir el impuesto, sino a las entidades que menciona (sean efectivamente fraudulentas o no), tratando así de someter al impuesto personal sobre la renta a contribuyentes que están en las situaciones que "normalmente" son usadas en la práctica de los negocios para eludir el impuesto. Para ello se delimita el hecho imponible del impuesto de forma que la carga tributaria sea la misma que si no existiese la sociedad, es decir, de forma que los socios realicen el hecho imponible de su respectivo impuesto personal sobre la renta al obtener beneficios la sociedad. La ley tributaria, como dice muy gráficamente Hensel (750), erige así "la barrera del presupuesto de hecho tributario sobre las vías laterales que la vida económica ha empezado a recorrer". La semejanza de esta técnica con lo que la doctrina alemana ha denomi

a Bühler, "un acto no es fraudulento por el simple hecho de ser insólito, sino... porque mediante una deformación de su estructura (un abuso de él) se logra un resultado tributariamente antijurídico" (El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., pág. 691)

(750).- A. Hensel, Diritto tributario, Giuffrè, Milán, 1956,

nado supuestos de hechos suplementarios o supletorios (Ersatztatbestände), es evidente (751).

La transparencia necesaria prescinde, en consecuencia, de lo individual y característico de cada caso, y lo reemplaza por lo típico y común, lo que hace innecesaria la investigación del carácter fraudulento o no de cada sociedad. Con ello se gana ciertamente en seguridad jurídica, respecto al mecanismo normal de sanción frente al fraude a la ley, pero, aparte de la divergencia con otras ramas del ordenamiento jurídico, no resulta siempre cierto que las sociedades en transparencia necesaria sean fraudulentas, ni los supuestos imperativos de transparencia agotan todos los supuestos de elusión fiscal mediante la interposición de so

pág. 143.

(751).- Esta técnica consiste, según Blumenstein (Sistema di Diritto delle imposte, Giuffrè, Milán, 1954, pág. 26), en que el legislador define exactamente el presupuesto de hecho relevante (principal) y, en caso de que falte algún requisito para su realización, prevé otros supuestos de hecho (supletorios), cuya realización produce las mismas consecuencias jurídicas. Este es, según Hensel (Diritto tributario, cit., pág. 143). "el medio más claro para oponerse a esta premeditada no realización del supuesto de hecho considerado como típico por el legislador".

Esta técnica es ya utilizada en los artículos 38 a 40 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal (Vid. C. Palao Taboada, La "elusión fiscal mediante socieda--

ciedades (752).

b) Las "sociedades interpuestas": delimitación de supuestos y calificación dogmática.

La memoria de remisión del Proyecto de Ley del Im puesto sobre la Renta de las Personas Físicas (753), funda mentaba la transparencia necesaria "cuando es presumible la existencia de sociedades interpuestas". A este respecto distinguía dos situaciones "cuyo tratamiento resulta dife-
renciado. La primera la constituyen aquellas sociedades cu ya constitución se ha efectuado, presumiblemente, con la intención deliberada y exclusiva de eludir el impuesto, ca so frecuente en sociedades dedicadas a la mera tenencia de

des"...cit., en especial págs. 776-777).

(752).- Vid., con referencia a los supuestos de elusión fi cal mediante sociedades de la Ley de Medidas Urgen-
tes, C. Palao Taboada, op. cit., pág. 776 in fine. En la doctrina italiana G. A. Micheli estima que si bien la disciplina de las sociedades de personas (transparentes) "puede justificarse para evitar e vaciones de impuestos, parece, sin embargo, ir contra algunos principios de la sociedad de personas, dando a su gestión una configuración bastante distinta de la propia del Código civil" (Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributa-
ria, en "La Struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale", Cedam, Padua, 1981, pág. 47).

(753).- Boletín Oficial de las Cortes, núm. 46, de 11 de ene-
ro de 1978.

valores mobiliarios o inmuebles. En este caso, el beneficio que pudieran obtener dichas sociedades se entiende totalmente distribuido o como tal se imputa a los socios y se grava en el impuesto sobre la renta. Un segundo caso contemplado es el de las sociedades de profesionales. En este caso, salvando escasas excepciones, se trata de sociedades que no operan como tales, pues, en definitiva, son sus socios, los profesionales, quienes ejercen directamente y en nombre propio la actividad. En consecuencia, parecía oportuno, a efectos fiscales, eliminar la ficción societaria y aplicar un régimen de transparencia total en virtud del cual los beneficios de dicha sociedad de profesionales se entienden obtenidos directamente por cada uno de los socios".

En la segunda parte de este trabajo expondremos con mayor amplitud los supuestos de transparencia necesaria, analizando la definición legal de cada una de las sociedades a que afecta y los requisitos que han de cumplir. Sólo se trata aquí de esbozar, en líneas generales, lo que el legislador ha entendido por "sociedad interpuesta", es decir, los supuestos en que "presumiblemente" (normalmente) la sociedad tiene carácter fraudulento.

Una primera posibilidad hubiera sido elevar el carácter fraudulento a requisito para la aplicación del régimen de transparencia, lo cual no supone necesariamente exigir la prueba de la intencionalidad de evadir el impuesto al crear la sociedad, sino que podría bastar que se diera la situación objetiva de fraude. De todas formas, sería muy

difícil de apreciar en la práctica, y no ha sido esta la opción del legislador (754). El legislador ha preferido acudir a otros criterios, delimitando los supuestos en que normalmente existe "interposición", lo que introduce una mayor seguridad jurídica, pero hace perder de vista lo individual y concreto de cada caso.

La memoria del proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las personas físicas, y la mayoría de la doctrina (755), parecen excluir el carácter fraudulento, no sólo como requisito de la transparencia, sino también como motivo del legislador. La "ratio legis" sería en este caso no la presumible existencia de fraude, sino la inexistencia de una verdadera sociedad. Se trata, dice la memoria antes transcrita, de "eliminar la ficción societaria y aplicar un régimen de transparencia total". Para Albiñana, en estos supuestos "sólo hay, en puridad, una comunidad de ganancias, es decir, la sociedad de profesionales no ejerce actividad

(754).- Sobre las dificultades que las sociedades interpuestas suponen para la acción comprobadora e investigadora de la inspección vid. C. Albiñana García-Quintana y otros, "La inspección del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas", H.P.E., núm. 30, págs. 269 y ss., en especial págs. 282-283.

(755).- Vid. A. Ballesteros, La transparencia fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 26, pág. 301; Hermenegildo Rodríguez, Comentarios a la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed. Der. Fin., Madrid, 1978, pág. 41; etc.

alguna" (756). Sin embargo, J. J. Perulles Bassas (757) pone de relieve como la constitución de sociedades de profesionales puede obedecer a razones de índole económica (ventajas inherentes a la división del trabajo, acopio de medios materiales, conjunción de servicios conducentes a crear un medio ambiente que facilite el ejercicio de la profesión, garantizar su continuidad a través del tiempo), pero también por razones fiscales creando una sociedad interpuesta que desvirtúe la progresividad del impuesto personal sobre la renta de las personas físicas.

Prescindiendo del caso específico de las entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional, en que es dudoso que el motivo de la transparencia sea evitar la elusión, se plantea el problema de cómo determinar la existencia de una sociedad interpuesta. Habiendo renunciado a elevar el carácter fraudulento a requisito de la sociedad interpuesta, sólo queda la posibilidad de señalar las vías típicas abiertas en el mundo de los negocios para eludir el impuesto. Ello se hace en base a un

(756).- C. Albiñana García-Quintana, La personalidad jurídica societaria y el impuesto, cit., pág. 35, en nota 50.

(757).- Perulles Bassas, La constitución de sociedades profesionales y la fiscalidad, H.P.E., núm. 15, (1972), págs. 73 y ss., en especial 86 y ss.

doble elemento, subjetivo y objetivo (758), en cuya presencia, atendiendo a la generalidad de los casos (*quod plerumque accidit*^{*)}, se aplica imperativamente el principio de transparencia. No cabe, por tanto, desconocer la posibilidad de sociedades transparentes no interpuestas o de sociedades interpuestas no transparentes.

El elemento subjetivo consiste en que un número reducido de socios, accionistas o partícipes posean una participación significativa en el capital de la sociedad. El problema consiste en determinar cuántos socios y qué participación es índice suficiente del carácter (normalmente) fraudulento de la sociedad. El artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades establecen la transparencia de aquellas sociedades en que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a diez o menos so-

(758).- Vid. el Informe del Ministerio de Hacienda, "Sistema Tributario Español. Criterios para la Reforma", 1976 (Libro Blanco de la Reforma Fiscal); E. Corona Romero, El régimen de transparencia fiscal en la imposición directa, Rev. Esp. de Financiación y Contabilidad, núm. 25, en especial págs. 53-54; B. Rodríguez Alonso, F. Hernández González y T. Luján Ojeda, Transparencia Fiscal, R.D.F.H.P., núm. 152 (marzo-abril 1981), págs. 292 a 294; J. A. Víboras Jiménez, La elusión fiscal mediante sociedades, Civitas R.E.D.F., núm. 15-16, págs. 793 y ss.

cios (759), o a un grupo familiar (760). En cuanto al número de socios, la cifra resulta arbitraria, como no podía ser de otra manera una vez que se opta por esta técnica para combatir el presunto fraude. Sin duda el carácter fraudulento también está presente en algunas sociedades con un mayor número de miembros. Por lo que se refiere al grupo familiar, es un problema estudiado por la doctrina italiana,

(759).- El Libro Blanco de la Reforma Fiscal establecía una cifra inferior de socios (menos de 5). Por otra parte, se excluye la transparencia cuando uno de los socios es persona jurídica de Derecho público (art. 12. 2, A, b, de la Ley del I.R.P.F.), debido, sin duda, a que se entiende que en estos casos la sociedad no tiene carácter fraudulento.

(760).- Se incluye en el grupo familiar las personas unidas por vínculo de parentesco (de cualquier clase) hasta el cuarto grado inclusive (art. 12, dos, A, a, de la citada Ley del I.R.P.F.). Según R. Illescas Ortíz este precepto olvida "los reiterados esfuerzos de la doctrina privatista en orden no sólo a la tipificación y definición de la sociedad familiar, sino también de cara a la solución de los múltiples problemas -no sólo fiscales obviamente- que dicha tipificación y régimen jurídico subsiguiente vienen planteando a intérpretes y prácticos. La introducción del concepto en la esfera normativa a los meros efectos del régimen de transparencia, sin acompañarla de criterios globales de solución para aquellos problemas, no es un acontecimiento plausible. Máxime cuando el criterio de delimitación de la sociedad familiar resulta absolutamente arbitrario..." (Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 21, pág. 46).

que considera que "el problema de la sociedad familiar en general, constituye un aspecto del denominado fraude a la ley tributaria" (761). Sin embargo, se subraya constantemente que, mientras para las sociedades de capitales la base familiar o la concentración en pocas manos de las acciones, denuncia un empleo anómalo del instituto societario (que en su estructura jurídica permanece inalterado y comporta, por tanto, la aplicación de la entera normativa que lo cualifica), para la sociedad de personas la base familiar, atendido el "intuitu personae", es, al contrario, el natural componente sociológico (762).

El elemento objetivo puede consistir en las fuentes de que primordialmente procede la renta de la sociedad. Un indicio del probable carácter interpuesto de una entidad sería que sus rentas procedieran de inversiones patrimoniales (muebles o inmuebles) o del trabajo personal de los socios, y no de actividades comerciales o industriales (763).

(761).- E. Antonini, *Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1963 (núm. 1), págs. 95 y ss.

(762).- E. Antonini, *L'imposta complementare sui dividendi di società non di capitali*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1964 (núm. 3), pág. 454; A. Amatucci, *Le società unipersonali e il problema della qualificazione del rapporto giuridico*, Riv.Trim.Dtto,Proc.Civ., 1964, I, págs. 133 y ss.

(763).- El Libro Blanco de la Reforma Fiscal entendía cumplido este requisito cuando las dos terceras partes

El legislador de 1978 se ha fijado en la composición del activo de la sociedad, sometiendo a transparencia a las Sociedades de Inversión mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización calificada, las sociedades de cartera (aquéllas en que más de la mitad de su activo esté constituido por valores mobiliarios) y las sociedades de mera tenencia de bienes (aquéllas en que más de la mitad de su activo, estimado en valores reales, no esté afecto a actividades empresariales o profesionales). Podría plantearse también el tema de la conveniencia de excluir la transparencia imperativa para aquellas sociedades cuyas acciones coticen en Bolsa, como proponía A. Gota Losada (764).

La concurrencia de ambos elementos, subjetivo y objetivo, hace presumir al legislador la existencia de una sociedad interpuesta y, en consecuencia, erige la barrera del hecho imponible frente a la posible intención elusiva. En nuestra opinión la sociedad interpuesta es, por las razones ya desarrolladas, un supuesto de fraude de ley. Sin embargo, esta postura no es unánime y se afirma, ante la diversidad de situaciones, que el caso de sociedades inter--

o las tres cuartas partes de la renta procedieran de rendimientos del trabajo personal y/o de rentas procedentes de inversiones patrimoniales mobiliarias o inmobiliarias. Vid. E. Corona Romero, El régimen de transparencia fiscal en la imposición directa, cit., pág. 54.

(764).- A. Gota Losada, Tratado del Impuesto sobre la Ren-

puestas puede calificarse dogmáticamente "como de elusión fiscal, sin perjuicio de que, además, en muchos supuestos, estemos ante un concepto más restringido, cual es el de fraude a la ley" (765), e incluso se dice que en algunos casos se trata de superar situaciones de "economía de opción muy próxima al fraude de ley" (766), o que se trata de supuestos de "evasión legal" (767). En cualquier caso, lo que importa destacar es que la presunta intención de eludir el impuesto, evadir, o cualquiera que sea el término empleado, es motivo o fundamento del establecimiento del régimen de transparencia, pero no requisito para su aplicación, por lo que no todas las sociedades sometidas a la transparencia obligatoria son necesariamente sociedades interpuestas.

ta, Ed. Dere. Fin., Madrid, 1973, tomo III, pág. 159.

- (765).- B. Rodríguez Alonso, F. Hernández González y T. Luján Ojeda, Transparencia fiscal, R.D.F.H.P., núm. 152 (1981), pág. 293.
- (766).- En este sentido, la Exposición del Ministro de Hacienda, F. Fernández Ordóñez, del proyecto de Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, ante la Comisión de Economía y Hacienda del Congreso, recogida en la obra de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, I.E.F., Madrid, 1977.
- (767).- García Añoveros en el Pleno del Congreso de los Diputados (vid. Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, págs. 281-282).

C.- Soluciones alternativas al problema de la elusión mediante sociedades.

Si, por un lado, no todas las sociedades en transparencia necesaria son interpuestas, por otro, tampoco todas las sociedades interpuestas se ven sometidas al principio de transparencia. Ante la insuficiencia de esta técnica para combatir la elusión (a), conviene hacer referencia a otras soluciones alternativas (b), en especial al mecanismo general de sanción al fraude de ley (c). Ello no implica, necesariamente, que alguna de estas alternativas sea preferible al régimen de transparencia, ni que a través de ellas sea posible una solución completa al problema de la elusión fiscal mediante sociedades.

a) La insuficiencia del principio de transparencia.

Desde el punto de vista de su fundamento, evitar la elusión mediante la interposición de sociedades, el principio de transparencia no resulta necesario ni suficiente. No es necesario, pues para evitar el fraude que la existencia de estas sociedades comportaba o favorecía, "existían otros procedimientos menos complicados y más eficaces para conseguir este objetivo" (768). No es suficiente, pues las

(768).- J. López Berenguer, Manual del Impuesto sobre la Renta, Aranzadi, Pamplona, 1980, pág. 119.

circunstancias que se contemplan para la aplicación del régimen de transparencia de modo obligatorio no cubren todas las posibilidades que permiten la utilización de sociedades interpuestas con el objetivo de elusión fiscal (769). Con este procedimiento, el legislador va cerrando los que podríamos llamar procedimientos típicos de fraude a la ley. Pero "por muy tupida que sea la red de las previsiones legislativas, la imaginación de los particulares encuentra siempre nuevos sistemas para eludir el impuesto. Es necesario, por tanto, perseguir directamente el fraude a la ley" (770).

Por otra parte, resulta que el régimen de transparencia puede favorecer el ahorro de cuotas tributarias, en perjuicio del Tesoro, que paradójicamente es lo que se trata de evitar (771). En primer lugar, permite o puede permi

(769).- E. Corona Romero, El régimen de transparencia fiscal en la imposición directa, cit., pág. 64.

(770).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., pág. 687.

(771).- J. Menéndez Hernández, considera que el artículo 12 de la Ley del I.R.P.F. "ofrece una redacción hipócrita, por cuanto parece mostrar un endurecimiento legal frente a algunas sociedades interpuestas, y lo que ocurre es lo contrario, ya que las cobija bajo una lenidad fiscal de que carecen las grandes entidades", entre otras razones, porque evita la doble imposición económica de los dividendos. (Comentarios a la Reforma Fiscal, Rev. Crítica de Derecho Inmobiliario, núm. 533, 1979, pág. 818; y también

tir el cómputo como gastos deducibles en el ámbito de sociedades de aquellos que en ningún caso lo serían en el marco del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta posibilidad no se elimina con el principio de transparencia, en la medida en que la determinación de la base, aunque se impute directamente a los socios, se realiza aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades (772). Además es posible la existencia de cadenas de imputaciones sucesivas, en el caso de que los socios sean personas jurídicas también transparentes, lo que permitirá la dilación en el tiempo del pago de las cuotas tributarias (773). Cuando se trate de grupos de sociedades resultará cómodo el ahorro de cuotas tributarias estableciendo la relación matriz-filial entre empresas con pérdidas y empresas con beneficios (774). Y, desde luego, no se evita el fraude en relación con los rendimientos de capital mobiliario que se reparten encubiertamente pues, como pone de relieve J. V. Pedraza Bochons, "en este sentido el fraude puede continuar produ-

en Contradicciones y paradojas del Impuesto sobre la Renta, Edersa, Madrid, 1980, págs. 39-40). Este fue el temor, apuntado en algún momento de los debates, por algún grupo parlamentario al defender sus enmiendas.

(772).- E. Corona Romero, El régimen de transparencia fiscal en la imposición directa, cit., pág. 63.

(773).- Sobre los problemas de hecho que estas cadenas de transparencia plantean, vid. J. Cervera González, Las sociedades transparentes, C.T., núm. 31, pág. 53.

(774).- J. López Berenguer, Manual del Impuesto sobre la

ciéndose, incluso con la imputación de todo el beneficio a los socios, pues con ello no se evita la ocultación de beneficios, mediante contabilidades irregulares o falseadas, que pueden repartirse al margen de la obligación legal " (775).

En resumen, si desde un punto de vista ideal la transparencia necesaria puede parecer sólidamente fundada, hay que tener en cuenta que el Derecho es un instrumento preciso, y no es posible definir jurídicamente, esto es, con precisión, lo que es una sociedad interpuesta. Introducir conceptos jurídicos indeterminados resultaría inseguro, pero acudir a criterios fijos, basados en lo común y general y no sólo en lo específico de cada caso, puede resultar injusto, y, desde luego, es insuficiente como medida antielusoria. Quizás lo más correcto sería establecer, con carácter general, mecanismos eficaces de lucha contra el fraude, y entonces la transparencia, en su vertiente antielusoria, sería innecesaria. Posiblemente haya sido la esterilidad del mecanismo previsto en el artículo 24 de la Ley General Tributaria una de las causas de la introducción de supuestos de transparencia obligatoria.

Renta, cit., pág. 119.

(775).- J. V. Pedraza Bochons,, Las presunciones de reparto de dividendos en el Impuesto sobre las Rentas del Capital, Civitas R.E.D.F., núm. 19, pág. 443. Para salvar esta posibilidad de fraude propone el autor

b) Diversas soluciones propuestas por la doctrina.

Un primer remedio contra el fraude de ley consiste en la delimitación de los hechos imposables de forma que se cierren las vías típicas que normalmente son usadas para eludir el impuesto. En esto consiste precisamente la transparencia necesaria, y, como hemos visto, resulta insuficiente. También el legislador puede acudir a la técnica de las ficciones y presunciones (776), lo que puede llevar, en algún caso, a resultados injustos.

En segundo lugar, están los mecanismos que actúan no en el momento de elaborar la ley, sino a la hora de su interpretación. Aquí habría que situar las doctrinas sobre la "interpretación económica" de las leyes tributarias, en sus múltiples variantes (777). En rigor, esta solución supo

el uso de presunciones de reparto de dividendos, similares a las existentes en el anterior Impuesto sobre las Rentas de Capital, si bien adecuadas a la nueva ordenación (ibidem, pág. 447).

(776).- Vid. J. L. Pérez de Ayala, Las ficciones en el Derecho tributario, Edersa, Madrid, 1970, en especial págs. 143 y ss.

(777).- Como es sabido, el método económico fue impulsado por Enno Becker al redactar el artículo 4 de la Ordenanza Tributaria Alemana de 1919. Una variante surgida en Alemania para superar la antítesis con el Derecho civil, fue la "doctrina de los tipos", representada fundamentalmente por Kurt Ball, que postula el abandono de la configuración jurídica de

ne la desaparición del fraude, ya que si los hechos imponibles se interpretan de acuerdo con su significación económica "la elección impositiva que las partes puedan buscar a través del uso de formas inadecuadas, evidentemente es irrelevante" (778). Ahora bien, ello supone el más completo de los arbitrios, ya que la Administración queda autorizada para prescindir de la Ley y decidir conforme a su criterio subjetivo la existencia o no de una manifestación de capacidad contributiva, por lo que, como afirma C. Palao Taboada, "se amplía al ámbito de los hechos imponibles hasta abarcar supuestos distintos de los establecidos por la Ley" (779). La Ley General Tributaria, en su artículo 23, rechaza definitivamente cualquier elemento interpretativo no "admitido en Derecho", aunque ello no es obstáculo, obviamente, para afirmar que la interpretación, con criterios jurídicos, de las normas tributarias permite superar algunos de los problemas de elusión que la práctica plantea. Sin embargo, el concepto de fraude a la ley, en sentido técnico, debe reservarse para los casos extremos, es decir, para los supuestos en que fallan los mecanismos establecidos en vía legislati-

los hechos imponibles para fijarse en los "rasgos económicos característicos". Otra posición metodológica es la "interpretación funcional" defendida por Griziotti.

(778).- Dino Jarach, Curso superior de Derecho tributario, Liceo Cima, Buenos Aires, 1957, vol. I, págs. 349 y ss.

(779).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tri

va o interpretativa.

Llegamos así, en último lugar, a los remedios que pueden utilizarse en el momento de aplicación de la norma. Aquí debe incluirse la aplicación por analogía de la norma tributaria, que es la solución adoptada por el legislador español en el artículo 24, apartado 2, de la Ley General Tributaria. Esta construcción, como ha señalado certeramente el profesor Palao (780), desconoce la verdadera naturaleza del fraude a la ley. En la reacción contra el fraude a la ley no hay una aplicación analógica, sino la aplicación al supuesto del precepto realmente destinado a regularlo (ley defraudada), en lugar de la norma en que el particular intenta ampararse (ley de cobertura). Si el supuesto no está realmente regulado por la ley defraudada, lo cual en términos tributarios equivale a decir que no se ha realizado el hecho imponible del tributo (la analogía supone precisamente esto), no puede haber surgido la obligación tributaria ni puede haber lógicamente fraude a la ley.

butario, cit., pág. 688.

(780).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., pág. 692.

- c) El mecanismo general de sanción al fraude de ley; especial referencia al proyecto de Ley sancionadora de Infracciones tributarias.

La declaración de que un acto se ha realizado en fraude de ley, (por ejemplo, la creación de una sociedad), produce el efecto de deshacer la protección jurídica que le amparaba, quedando así el acto sometido a la ley que se intentó defraudar, es decir, en el caso de fraude a la ley tributaria, a la ley propia del tributo de que se trate (por ejemplo, al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas) (781). Como remedio extremo, sólo se aplica cuando han fracasado los medios ordinarios de interpretación y calificación de los hechos imposables.

En este sentido el fraude aparece recogido, por primera vez en nuestro ordenamiento, en el artículo 24 de la Ley General Tributaria, aunque con los errores técnicos que hemos mencionado. Posteriormente, y con mayor precisión, en el artículo 6.4 del nuevo título preliminar del Código

(781).- Nace la obligación tributaria desde que se han producido los hechos; queda inalterada la situación jurídica privada que se ha creado (salvo que, además de un fraude a la ley tributaria, el acto sea también en fraude al ordenamiento jurídico privado); no se produce la imposición de sanciones penales; y cuando el procedimiento fraudulento estaba también gravado procede la devolución del tributo satisfecho o su compensación con el realmente debido, como

Civil se establece, con carácter general, que "los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir".

Respecto a este precepto, se plantea el problema de si es necesario, como requisito del fraude, el "propósito de burlar la Ley". Por la tesis afirmativa se inclina la Exposición de Motivos de la reforma del Título preliminar (782) y cierta jurisprudencia (783). En cambio, la doctrina más autorizada, en base a algunas sentencias ya anteriores al nuevo Título preliminar (784), y a una interpretación

se deduce de los artículos 61.1 y 155.1 de la L.G. T.; Vid. C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., págs. 694-695.

(782).- La primera parte del párrafo 20 de la Exposición de Motivos dice que "... es reputada fraudulenta la su misión a una norma llevada a cabo con el propósito de obtener un resultado prohibido...".

(783).- La jurisprudencia habla de "maquinación" (S.T.S. de 10 de mayo de 1972), "maniobra" (S. de 3 de abril de 1968), "estratagema jurídica" (S. de 15 de junio de 1974), situaciones "creadas voluntariamente" (S. de 8 de febrero de 1975), etc.

(784).- No es necesario "que la persona que realice el acto en fraude tenga intención o conciencia de burlar la ley ni, consiguientemente, la prueba de la misma, porque el fin único de la doctrina del fraude es la

teleológica, estima que si bien normalmente existirá propó-
sito de eludir la norma, "no es necesario que exista, ni me-
nos que se demuestre, la intención de infringir la ley;...
el fin único de la doctrina del fraude es la defensa del
cumplimiento de las leyes, no la represión del concierto o
intención maliciosa, de que se encargan otras institucio-
nes" (785).

No ha sido ésta, sin embargo, la solución de la
Ley General Tributaria, que, no se olvide, es anterior a la
reforma del Título preliminar. En su artículo 24, antes ci-
tado, se exigen dos requisitos materiales: que los hechos
se hayan realizado con "el propósito probado de eludir el
impuesto"; y que produzcan un resultado equivalente al deri-
vado del hecho imponible (786). Se exige, además, un requisi-
to formal o de procedimiento: la incoación de un expediente

defensa del cumplimiento de las leyes, no la repre-
sión del concierto o intención maliciosa" (S. de 13
de junio de 1959); "No importa tanto el que se haya
pretendido por las partes ejecutar un acto en frau-
de de un requisito esencial, sino que efectivamente
exista fraude" (14 de marzo de 1967).

(785).- La cita es de F. de Castro, Derecho Civil de Espa-
ña, cit., pág. 456. En el mismo sentido Castán, De-
recho Civil (10ª ed.), I, pág. 445; Espín, Manual
(3ª ed.), pág. 111; Albadalejo, Derecho Civil, (4ª
ed.), I, vol. 1º, pág. 161; etc.

(786).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tri-
butario, cit., págs. 693-694.

especial en el que se aporte por la Administración la prueba correspondiente (787) y se dé audiencia al interesado.

El proyecto de Ley sancionadora de las Infracciones Tributarias modifica el concepto de fraude que subyace en este artículo de la Ley General Tributaria, tratando de "sentar de una vez por todas, un concepto de fraude de ley tributaria que obedezca a las necesidades prácticas y responda a las modernas orientaciones doctrinales en el ámbito del Derecho privado y del Derecho internacional. En efecto, el centro de gravedad del indicado concepto no se asienta realmente sobre una discordancia entre la voluntad interna y la declarada, con la necesidad de prueba del "animus defraudandi", sino en el resultado objetivo de producirse un acto respecto al que la norma tributaria prevé unas consecuencias jurídicas que no han tenido aplicación por buscar aquel acto amparo o cobertura en una norma jurídica. Desaparece de este modo la "probatio diabolica" del propósito de eludir el tributo" (788). La nueva redacción, que, en consecuencia, se pretende dar al número dos del artículo 24

(787).- El acuerdo de declaración de fraude de ley, que deberá ser motivado, debe contener "la prueba del propósito del sujeto pasivo de eludir el impuesto mediante fraude de ley" (art. 5.1.c, del R.D. 1919/1979, de 29 de junio).

(788).- Preámbulo del proyecto de Ley sancionadora de las Infracciones Tributarias, pág. 21.

de la Ley General Tributaria es la siguiente (789):

"Existirá fraude de ley tributaria cuando, mediante actos o negocios jurídicos, amparados literalmente en una norma, se produzca un resultado equivalente al del hecho imponible delimitado en otra norma tributaria.

Para que pueda apreciarse la existencia de fraude de ley tributaria habrán de concurrir los siguientes requisitos: que el resultado obtenido no sea el normal o típico del acto o negocio realizado; que la causa del acto o negocio realizado no exista o no se corresponda con la propia del supuesto de hecho regulado en el precepto tributario que sirve de cobertura o amparo; que la propia norma tributaria cuya aplicación se intenta evitar no admita economía de opción entre varias alternativas de protección jurídica; que de tal proceder se derive un perjuicio económico para la Hacienda Pública.

Se entenderá que existe perjuicio económico para la Hacienda Pública cuando, como consecuencia directa del proceder a que se refiere este artículo, el Tesoro Público dejase de percibir todo o parte de la deuda tributaria defi

(789).- Vid. artículo 34, único del capítulo I, del título II (Medidas complementarias al régimen sancionador del fraude fiscal) del proyecto de Ley sancionadora de las infracciones tributarias (en págs, 55-56).

nida en el artículo 58 de esta Ley".

Esta nueva redacción tiene algunos puntos positivos, en cuanto que no exige propósito de eludir el tributo para que exista fraude de ley tributaria, desapareciendo así uno de "los problemas que han impedido hasta ahora la aplicación de esta figura en el ámbito tributario" (790). Asimismo es elogiable la supresión de la mención de la analogía como remedio al fraude, lo que constituía un error dogmático, aunque permanece la colocación sistemática de la norma dedicada al fraude en el artículo 24, cuyo número uno se refiere a la analogía.

El nuevo concepto de fraude de ley tributaria que se pretende introducir tampoco es enteramente correcto. En primer lugar, el acto en fraude de ley no siempre se ampara "literalmente en una norma", sino que puede cobijarse en el espíritu de la norma, e incluso, la ley de cobertura puede consistir en "la ausencia de una norma que sujete a gravamen el supuesto al que el sujeto pasivo se acoge" (791). Por otra parte, lo que caracteriza a la figura no es la producción de "un resultado equivalente al del hecho imponible delimitado en otra norma tributaria", sino la realización

(790).- Memoria del proyecto de Ley sancionadora de las infracciones tributarias, pág. 38.

(791).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tributario, cit., pág. 678.

efectiva de ese hecho imponible. Con el mecanismo del fraude de ley no se pretende extender el hecho imponible a supuestos análogos o "equivalentes" a los previstos por el legislador, sino evitar un resultado contrario al ordenamiento jurídico: que habiéndose realizado el hecho imponible no nazca la obligación tributaria, debido a que el supuesto de hecho se pretende acoger a otra norma distinta de la que le es aplicable, recurriendo para ello al abuso de las formas jurídicas. En la reforma propuesta, aunque no se habla ya de analogía, late la misma idea de aplicación de la ley de un tributo a un hecho imponible no previsto, pero que resulta "equivalente".

Tampoco en la redacción de los requisitos se ha alcanzado la corrección técnica deseable. Se exige que "el resultado obtenido no sea el normal o típico del acto o negocio realizado", ampliando así lo fraudulento a lo insólito, lo que resulta criticable pues "un acto no es fraudulento por el simple hecho de ser insólito, sino... porque mediante una deformación de su estructura (un abuso de él) se logra un resultado tributariamente antijurídico" (792). Cuando se hace referencia a que la causa del negocio "no se corresponda con la propia del supuesto de hecho regulado en el precepto tributario que sirve de cobertura o amparo" se desconoce de nuevo que la ley de cobertura puede consistir

(792).- C. Palao Taboada, El fraude a la ley en Derecho tri

precisamente en la ausencia de gravamen, con lo que no hay causa del supuesto en ella regulado, ya que no regula su--
 puesto alguno. Y, además, en estos casos no se trata de un problema de fraude a la ley, sino de interpretación, ya que es la causa lo que permite identificar cada negocio jurídico, determinando "su verdadera naturaleza jurídica, cualquiera que sea la forma elegida o la denominación utilizada por los interesados". El remedio previsto por el ordenamiento jurídico, para estos supuestos, se centra en la calificación del hecho imponible (artículo 25 de la Ley General Tributaria) y no en el concepto de fraude de ley (artículo 24) como pretende el proyecto que comentamos. Y, finalmente, en el nuevo concepto de fraude de ley tributaria que pretende sentar, subyace una cierta confusión con otras figuras afines (793).

butario, cit., pág. 691.

(793).- Se confunde el fraude de ley con la economía de opción, al establecer innecesariamente como requisito del primero que la "ley tributaria no admita economía de opción entre varias alternativas de protección jurídica"; se identifica expresamente con la simulación, en la Memoria del proyecto, citando la máxima "tot modis committitur simulatio quot modis committitur fraus"; y, como ya hemos mencionado, se confunde el acto fraudulento con el acto inusual y se incluyen en el proyectado artículo 24 problemas cuya solución ya se encuentra en el artículo 25 de la Ley General Tributaria.

3.- Especial fundamento de la transparencia voluntaria: evi
tar la doble imposición económica de los dividendos.

Como afirma la Exposición de Motivos de la Ley del Impuesto sobre Sociedades (794), uno de los aspectos de la transparencia "trata de resolver el problema de la doble imposición", y alcanza a las "sociedades de personas, incluyendo como tales a estos efectos incluso las sociedades anóⁿimas y limitadas de reducido número de socios o de reducido capital y Entidades que no persigan fines de lucro", a las que "se les da opción para tributar en el régimen de transparencia fiscal".

El concepto de doble imposición económica (A) no ofrece excesivas dificultades. Sin embargo, los resultados de la Economía financiera sobre la existencia efectiva o no de una doble imposición económica de los dividendos y sobre el sistema adecuado, en su caso, para solucionarla, son altamente insatisfactorios (B), de modo que no puede sacarse ninguna conclusión definitiva. Pese a ello, el legislador opta por establecer diversas técnicas para atenuar esa enigmática doble imposición (C), entre las que destaca el régimen de transparencia en los supuestos voluntarios, técnica que elimina totalmente la doble imposición, en caso de que realmente exista.

(794).- Vid. Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 413.

A.- Elementos integrantes del concepto de doble imposición económica.

En sentido jurídico, se habla de doble imposición cuando una misma manifestación de capacidad contributiva da lugar a varias obligaciones tributarias a cargo del mismo sujeto pasivo, durante un mismo período o evento. Se exigen, pues, como requisitos del concepto, tres elementos: identidad objetiva, identidad subjetiva e identidad temporal.

Por doble imposición económica, la doctrina viene entendiendo el gravamen simultáneo del beneficio, por una parte, a nivel de la sociedad y, por otra, a nivel del receptor del dividendo (795). En un sentido amplio, esta doble imposición económica puede darse respecto a conceptos distintos del de dividendo, pero aquí sólo nos interesa éste. La situación surge cuando en un sistema tributario coexisten con plena independencia el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. La parte de los beneficios sociales que es objeto de distribución se grava entonces, normalmente, en dos momentos distintos: primero, cuando se grava la totalidad de la renta social;

(795).- Grupo de Trabajo núm. 23 del Comité de Asuntos Fiscales de la O.C.D.E. Documento F C/W P 23 (70), 1 de diciembre de 1970. Cfr. Luis del Arco Ruete, Doble imposición económica de dividendos, H.P.E., núm. 24-25, pág. 286.

después, repartido el dividendo o participación a los socios o accionistas, al gravar la renta personal de éstos.

Desde un punto de vista estrictamente formal, cabría afirmar que no puede hablarse en estos casos de doble imposición en sentido jurídico, pues la sociedad que distribuye los dividendos tiene personalidad jurídica independiente de la de sus socios, y, por tanto, existiendo personas distintas, falta el requisito subjetivo antes mencionado (796). Sin embargo, el tema no es ajeno al jurista, ya que supone una quiebra de la justicia material, afectando al principio de la capacidad contributiva (797). En este

(796).- Vid. C. Albiñana García-Quintana, Sistema tributario español y comparado, I.C.E., Madrid, 1981, pág. 84.

(797).- Ya Henry Simons (Federal Tax Reform, 1950, pág. 10), cuyas ideas han influido poderosamente en la propuesta de integración del I.S. en el I.R.P.F., afirmaba que "ninguna consideración de equidad justificaba... la doble imposición de los accionistas de sociedades", entendiendo que, aunque haya un cierto grado de traslación hacia los clientes y trabajadores, los impuestos sobre sociedades "recaen, y los soportan los accionistas comunes" (ibidem, págs. 18-19). Citado por K. L. Carter, La reforma tributaria canadiense y Henry Simons, H.P.E., núm. 3, págs. 225-226.

Vid. J. Paramio Fernández, quien plantea el tema de la doble imposición de dividendos desde la perspectiva de la equidad, llamando la atención sobre la necesidad de articular I.S. e I.R.P.F. (La articulación del Impuesto sobre la Renta de Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas, H.P.E.

sentido, el especial fundamento de la transparencia voluntaria se presenta como una manifestación del fundamento general del régimen de transparencia en la justicia, en cuanto que pretende evitar que una misma capacidad contributiva sea gravada dos veces (798).

B.- Resultados de la Economía financiera en el estudio de la doble imposición.

Para que exista una doble imposición económica sobre los dividendos es preciso que la carga del tributo sea soportada, tanto en el Impuesto sobre Sociedades como en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, por el socio. Esto evidentemente ocurre así en el segundo caso, pero respecto al Impuesto sobre Sociedades es preciso indagar su efectiva incidencia a través de los procesos ulteriores de la vida económica, y determinar si dicho impuesto se traslada o es efectivamente soportado por la Sociedad (y, por tanto, por el socio). Sobre este tema se han producido

núm. 2, págs. 65 y ss.), aunque la posible colisión de la equidad con otros objetivos también deseables le lleva a inclinarse por una transacción entre las exigencias que imponen los respectivos fines (ibidem, pág. 71).

(798).- Baldassarre Santamaría, Società fiduciarie e di re-

numerosos estudios, teóricos y empíricos, en el seno de la Economía financiera (a), que, a la vez, ofrece una clasificación de los diversos sistemas que pueden arbitrarse con la finalidad de mitigar o eliminar la doble imposición, real o aparente (b).

a) Análisis teóricos y empíricos sobre la traslación del Impuesto sobre Sociedades.

La cuestión de dilucidar la incidencia final del Impuesto sobre Sociedades es un tema de controversia en el campo de la Economía financiera. Se trata de determinar, en definitiva, si el peso del Impuesto sobre Sociedades es soportado íntegramente por éstas o, por el contrario, la sociedad logra desplazar, total o parcialmente, el importe del impuesto hacia otro sujeto mediante alteraciones en los precios de los productos que de alguna otra forma logra, en la práctica, trasladar la carga tributaria. Si esto fuera así, el pretendido problema de la doble imposición desaparecería, pero no por ello dejaría de haber argumentos a favor de la transparencia u otro sistema de integración, des-

visioné : profili civilistici e disciplina fiscale, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1979 (núm. 1), pág. 112, analiza un caso en que el principio de transparencia viene exigido por la prohibición de doble imposición que implica el principio de capacidad contributiva.

de la perspectiva de la equidad: porque existiría un trato favorable al ahorro realizado a través de sociedades, ya que, si existe traslación, los beneficios destinados a reservas no soportan gravamen alguno; porque al trasladarse, el Impuesto sobre Sociedades se convierte en un impuesto indirecto, prácticamente incontrolable, y por tanto inadmisibles desde el punto de vista de la equidad (799). El informe Carter, por ejemplo, considera que "no existe ninguna certeza respecto a que los impuestos incidan realmente sobre las personas sujetas a los mismos ni de que sean pagados en igual proporción por todas las personas gravadas" (800), y, sin embargo, propone la integración en base a principios de equidad. En un sentido similar, R. A. Musgrave afirma que el Impuesto sobre Sociedades es indeseable cualquiera que sea su incidencia final: "una persona jurídica no puede soportar el impuesto, y cualquier impuesto recaudado de la sociedad es, de hecho, soportado por otros, llámense accionistas, consumidores u otros perceptores de renta. Si el impuesto recae sobre el accionista resulta indeseable, ya que estos ingresos se gravan... con más intensidad que ingresos de igual cuantía derivados del trabajo personal. Si recaen sobre otras personas, el impuesto es igualmente caprichoso

(799).- E. Martínez Robles y J. A. Orza Martínez, La integración de los impuestos sobre la renta y sobre sociedades, en Problemas Tributarios Actuales, I.E.F., Madrid, 1973, pág. 20.

(800).- Informe Carter, I.E.F., Madrid, 1975, vol. I, págs. 31-32.

e injusto" (801). En resumen, "el argumento podría ser ex puesto así: o el Impuesto de Sociedades no se traslada a los precios, en cuyo caso se descriminaría en contra de las empresas constituidas en forma de sociedad, o se traslada, en cuyo caso se convierte en un impuesto indirecto sobre la cifra de negocios" (802).

Aunque el estudio del problema de la traslación del Impuesto sobre Sociedades no pertenece a la ciencia ju rídica, interesa, a título informativo, recoger los resultados a los que han llegado los estudios económicos, teóricos y empíricos. De ellos, como veremos, no puede extraerse una respuesta definitiva (803). Un estudioso del tema, Alain Euzéby, afirma muy gráficamente que "la sociedad constituye

(801).- R. A. Musgrave, El Informe de la Comisión Carter, Ec. Fin. Esp., núm. 26-27, pág. 49, aunque añade que "todo esto resulta correcto sólo como teoría de la equidad. Considerando a la sociedad como un dad que adopta decisiones, tal unidad puede ser completamente distinta del accionista, actuando en, o con miras a, su propio interés".

(802).- F. Fernández Ordoñez, Tres temas polémicos en el Informe Carter, Ec. Fin. Esp., núm. 26-27, pág. 42.

(803).- V. Valle Sánchez, La incidencia del Impuesto sobre la Renta de Sociedades, H.P.E., núm. 2, págs. 11 y ss., pasa revista a las principales posiciones en torno al tema concluyendo en la imposibilidad de pronunciarse por ninguna de las posiciones teóricas sustentadas, que van desde la traslación nula hasta las que sostienen una traslación superior a la totalidad del impuesto.

entre el Fisco y los contribuyentes reales una pantalla de tal naturaleza que ni los análisis teóricos, ni los acercamientos empíricos permiten determinar seriamente como se reparte, entre los diferentes grupos de individuos, la carga efectiva del impuesto sobre sociedades" (804).

Los análisis teóricos se han desarrollado en dos grandes direcciones: análisis de equilibrio parcial o de dinámica de la oferta, y análisis de equilibrio general. Incluso en el estrecho marco de los primeros, se encuentran ya resultados diametralmente opuestos, según la naturaleza de las hipótesis en que cada uno se basa, especialmente según se suponga que la empresa busca maximizar sus beneficios antes de impuestos o después de impuestos. La posición tradicional o clásica (Edgeworth, Wicksell, Cournot, Fischer, Seligman) es que, a corto plazo, un impuesto sobre los beneficios no puede ser trasladado cualquiera que sea el tipo de mercado en que se desenvuelva la empresa. Esta tesis se funda en la teoría neoclásica, según la cual la empresa maximiza sus beneficios, antes de impuestos, igualando el coste marginal al ingreso marginal. No habría,

(804).- Alain Euzéby, L'incidence de l'impôt sur les sociétés: l'enjeu du problème, Revue de Science Financière, núm. 3-4, julio-diciembre 1976, pág. 903. El autor expone sucesivamente los análisis teóricos (págs. 904 y ss.) y empíricos (págs. 914 y ss.), concluyendo que "la búsqueda del contribuyente efectivo se muestra infructuosa y, en este sentido, el Impuesto

en este caso, razón alguna para que un Impuesto sobre sociedades supusiera un aumento del precio o del nivel de producción, pues ni el coste marginal ni el ingreso marginal se ven afectados por este impuesto, cuyo único efecto es reducir el beneficio neto de la sociedad, que soporta íntegramente el impuesto. Pero esta tesis supone una visión excesivamente simplificadora de la realidad, y ha sido criticada por numerosos autores, que observan que las empresas persiguen objetivos distintos a la maximización de sus beneficios inmediatos. En esta base se apoya C. Cosciani (805) para afirmar que el Impuesto sobre Sociedades se repercute siempre sobre los consumidores, incluso a corto plazo. Considera que el empresario, para calcular el coste de producción, incluye todos los impuestos que previsiblemente habrá de soportar, buscando un beneficio neto superior a los impuestos que lo gravan. Al considerar el impuesto como un coste de producción, se elevan las curvas de costes medios y marginales y el impuesto se repercute en el precio de venta del producto. Otros autores siguen esta misma postura, aunque con diversos matices en función de la posición de la empresa en relación a sus proveedores, del tipo de competencia, de la elasticidad de la demanda, etc., afirmando una traslación mayor o menor según los casos.

sobre Sociedades aparece... como un factor de injusticia fiscal" (pág. 924).

(805).- C. Cosciani, Conséquences de la disparité des régimes fiscaux appliqués aux sociétés et aux autres

Pero este tipo de razonamientos en el marco de los análisis de equilibrio parcial, son insuficientes, pues consideran constante (aunque más o menos elástica) la demanda. En este sentido, Richard Goode (806) subraya la inconsistencía del análisis tradicional cuando se proyecta a largo plazo, pues el impuesto sobre sociedades produce disminución de la inversión de éstas, y, en consecuencia, una disminución de la demanda global y del nivel de precios. Aunque el Impuesto sobre Sociedades se considere un coste de producción, su repercusión sobre el precio (esto es, su trasla--ción) sólo es posible si aumenta la demanda global en relación con la oferta global. En la misma línea, G. Colm (807) insiste en que la incidencia de una variación del Impuesto sobre Sociedades depende de la importancia del crecimiento simultáneo del gasto público y de la demanda privada.

Desde esta perspectiva, los análisis de equilibrio general (Harberger, Krzyzaniak, Eatwell...) o de dinámica de la demanda, parecen más satisfactorios, pero también a este nivel existe una profunda e insuperable controversia, de la que resulta difícil extraer alguna conclusión válida. Una buena prueba de ello es la polémica desarrollada a mediados de la década de los cincuenta, en las páginas de la

entreprises, O.C.D.E., París, 1959.

(806).- R. Goode, The Corporation Income Tax, cit.

(807).- G. Colm, The corporation and the corporate income

revista alemana "Finanzarchiv", como consecuencia de la pu
blicación de un artículo de C. Föhl (808), en el que se
sostenía que un impuesto sobre los beneficios no puede ser
en modo alguno un factor de redistribución de la renta por
que se repercute íntegramente en los precios. Esta opinión
fue objeto de numerosas críticas, en las que fundamentalmen
te se señalaba el carácter excesivamente simplificado del
modelo propuesto (809). Cuando el autor contesta al conjun
to de sus detractores (810), reconoce la complejidad del
problema y construye un modelo más completo, teniendo en
cuenta los diferentes niveles de ocupación y los posibles
efectos del impuesto sobre variables tales como el consumo,
la inversión, los costes de producción, etc... Así plantea
una larga serie de hipótesis posibles, concluyendo que "to
do depende, en definitiva, de las circunstancias". Conclu
sión que, aunque no resuelve en modo alguno el problema,
resume muy bien la situación actual, pese a la existencia
de estudios más recientes. Los análisis teóricos se mues
tran así incapaces para determinar la incidencia efectiva
del Impuesto sobre Sociedades. Las circunstancias varían
y las posibilidades de trasladar el impuesto son diferentes
en cada caso, siendo necesario recurrir a la observación y

tax in the american economy, cit.

(808).- C. Föhl, Kritik der progressiven Einkommensbesteue
rung, Finanzarchiv, 1953-1954, págs. 88 y ss.

(809).- Vid. H. Haller, Netto-Umsatzsteuer versus Gewinns
steuer, Finanzarchiv, 1955-1956, págs. 201 y ss.

(810).- C. Föhl, Das Steuerparadoxon, Finanzarchiv, 1956-

al análisis empírico.

En este sentido han sido numerosos los acercamientos empíricos al problema, con métodos cada vez más perfeccionados. Las encuestas a empresarios (811), sobre si consideraban el Impuesto sobre Sociedades un coste más y en qué medida lo incluían en su precios, sólo proporcionan datos fragmentarios y sumamente frágiles, dado el número limitado de personas encuestadas y el carácter relativo y heterogéneo de sus opiniones, condicionadas por las concretas circunstancias del momento en que las expresaban. Los primeros trabajos estadísticos serios tratan simplemente de poner en relación el aumento de la imposición sobre las sociedades en Estados Unidos entre 1920 y 1950, y un indicador del grado de traslación, variable en cada caso (812). El principal problema de los estudios empíricos es aislar la incidencia del impuesto sobre sociedades en el indicador elegido, de la incidencia de otras variables. El trabajo pionero en esta materia es el modelo Krzyzaniak-Musgra-

1957, págs. 1 y ss.

(811).- Cfr. G. Tixier, Les incidences de l'impôt sur le revenue des sociétés aux Etats-Unis, *Revue de Science Financière*, 1959, núm. 3, págs. 357 y ss.

(812).- Cfr. Lerner y Hendriksen, Federal taxes on corporate income and the rate of return on investment in manufacturing 1927 to 1952, *National Tax Journal*, 1956 (núm. 3), págs. 193 y ss.; Adelman, The corporate income tax in the long run, *Journal of Political Economy*, abril 1957, págs. 151 y ss.; Ratchford

ve (813), con referencia al cual se sitúan la mayoría de los posteriores estudios económicos sobre la incidencia del Impuesto sobre sociedades (Roskamp, Laumas, Spencer, Goode, Turek, Dusansky, Harberger, Mieszkowski, Gordon, Oakland, Hall, Slitor, Cragg, Davis, Kilpatrick, Levesque, etc...). El estudio pormenorizado de estos esfuerzos de la Economía financiera, excedería con mucho los límites de este trabajo. Lo único que nos interesa poner de relieve es la ausencia de resultados concluyentes. Como afirma V. Valle, "la incidencia del Impuesto sobre Sociedades sigue siendo hoy, sin perjuicio de los esfuerzos econométricos realizados, tan enigmática como en los pioneros estudios de los años 50" (814).

y Han, The burden of the corporate income tax, National Tax Journal, 1957 (núm. 4), págs. 310 y ss.; Zellner, The corporate income tax in the long run: a comment, Journal of Political Economy, 1958, (núm. 5), págs. 444 y ss.; etc.

(813).- Krzyzaniak y Musgrave, The shifting of the corporation income tax. An empirical study of its short run effect upon the rate of return, Johns Hopkins Press, Baltimore, 1963.

(814).- V. Valle Sánchez, La incidencia del Impuesto sobre la Renta de Sociedades. H.P.E., núm. 24-25, pág. 284; en el mismo sentido Alain Euzéby, L'incidence de l'impôt sur les sociétés: l'enjeu du problème, Revue de Science Financière, 1976, núm. 3-4, págs. 923-924.

Aun reconociendo la insuficiencia de los resultados de la Economía financiera para dar una respuesta válida con carácter general al problema de la traslación del Impuesto sobre Sociedades, pueden entresacarse las siguientes variables que condicionan la solución (815):

- El factor temporal, distinguiendo la reacción a corto plazo de la sociedad frente a la aparición o modificación del impuesto, de la posible acomodación a largo plazo.

- El tipo de mercado en el que actúa la sociedad, contemplando las distintas situaciones de competencia que definen el grado de libertad de la empresa en la fijación de los precios.

- El comportamiento económico de las empresas, ya que la norma de conducta puede basarse en principios no contemplados por la teoría y escapar, consiguientemente, a sus planteamientos.

A corto plazo no existe certeza de que la traslación se produzca, aunque prestigiosos autores afirman esta posibilidad (816). Pero a largo plazo, y en situaciones de

(815).- Vid. A. Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, Ciss ed., Bilbao, 1980, pág. 27.

(816).- Por ejemplo, Due, Análisis económico de los impues

competencia imperfecta, previsiblemente la empresa reaccionará desplazando el peso del impuesto, total o parcialmente, mediante ajustes en los precios de los factores o de los productos. La doble imposición económica es, por tanto, más aparente que real (817), salvo a corto plazo o en mercados de competencia perfecta, donde el impuesto es soportado por la sociedad, y, en consecuencia, se produce el efecto de la doble imposición.

Este aspecto polémico del tema ha sido subrayado por Lagares Calvo, según el cual "la doble imposición económica de dividendos sólo existe a corto plazo y en los momentos inmediatos al establecimiento o alteración sustancial del impuesto sobre la renta de las sociedades. En momentos posteriores la incidencia del tributo se difunde y abarca además a los sectores de empresas individuales, a la fuerza de trabajo e, incluso, a los precios de los productos, difuminándose la misma y desapareciendo los posibles argumentos justificativos de la existencia pretendida de una doble imposición de los dividendos". Sin embargo, frente a tales resultados, "derivados de los principios económicos", los sistemas fiscales de la mayoría de los países han adoptado sistemas para eliminar o atenuar los efec

tos, cit., pág. 212; Musgrave, Teoría de la Hacienda Pública, Aguilar, Madrid, 1969, pág. 313; etc.

(817).- M. J. Lagares Calvo, El Impuesto sobre Sociedades: Aspectos polémicos, como introducción a la obra colectiva del mismo título, publicada por el I.E.F.,

tos, aparentes o reales, de la doble imposición, por lo que el tema "ha de seguirse considerando todavía -y posiblemente por mucho tiempo- como un aspecto polémico de interés para la figura tributaria que nos ocupa" (818).

- b) Diversidad de sistemas para evitar la doble imposición.

Las posturas posibles frente al problema de la doble imposición pueden clasificarse en cuatro sistemas (819):

- En primer lugar, el que podemos llamar "sistema clásico", o de mantenimiento de la doble imposición total. En él, los impuestos pagados sobre la renta por la sociedad, aunque reducen el beneficio del accionista, no se descuentan del impuesto que, como persona física, habrá luego de soportar éste sobre su renta total. Por otro lado, tampoco se toma medida alguna para aligerar esta doble imposición.

- Un segundo sistema, el llamado de "doble tipo", está

en 1973, en especial págs. 20 y ss.

(818).- M. J. Lagares Calvo, El Impuesto sobre Sociedades: aspectos polémicos, cit., pág. 27.

(819).- J. L. Pérez de Ayala, Explicación de la técnica de los Impuestos, cit., págs. 116 a 118; Luis del Arco Ruete, Doble imposición económica de dividendos,

precisamente dirigido a atenuar esta doble imposición, aunque no la elimina totalmente. En el impuesto de sociedades se establecen dos tipos impositivos: uno más elevado, para la parte del beneficio obtenido, pero no distribuido a los socios; y otro, un tipo más pequeño, para el beneficio distribuido como dividendo.

- Otro sistema que, sin eliminar la doble imposición, la reduce en parte, es el llamado "crédito de impuesto" ("avoir fiscal"). Según él, la parte de la renta distribuida en dividendo se grava primero en cabeza de la sociedad. Luego, el dividendo más el impuesto que proporcionalmente se le atribuye como soportado en el seno de la sociedad, se integra en la renta del accionista, a los efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas, pero de forma tal que la parte del impuesto de sociedades imputado al dividendo es computada como parte de la cuota que el accionista haya de pagar por su impuesto sobre la renta. Y, en el caso de ser éste de menor cuantía o importe que aquél, el accionista tiene derecho (crédito de impuesto) a ser reembolsado del exceso pagado sobre sus dividendos en cabeza de la sociedad y por el impuesto sobre la renta de

H.P.E., núm. 24-25, en especial págs. 288 y ss.; A Gota Losada, Tratado del Impuesto sobre la Renta, I, Madrid, 1971, págs. 100 y ss.; del mismo autor Doble imposición de dividendos, H.P.E., núm. 2, págs. 33 y ss.; y la bibliografía citada en el epígrafe 3, B, a, del capítulo I.

ésta.

- Finalmente, el sistema de unidad, en virtud del cual toda la renta se imputa a los socios, a efectos fiscales, y sólo pagan un impuesto sobre la renta, bien en cabeza de la sociedad o bien en cabeza de los socios. Este último es el caso de la transparencia fiscal.

Tampoco aquí los resultados de la Economía financiera son definitivos. Existen partidarios de cada uno de estos sistemas (820), como vimos al exponer las formas de integración entre el Impuesto sobre sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en el capítulo I, al que ahora nos remitimos. Parece observarse una corriente doctrinal favorable, sobre todo en los teóricos del mundo anglosajón, pero no faltan estudios (821) que demuestran que el sistema clásico, aunque no sea enteramente justo, tiene menos inconvenientes que los restantes.

(820).- "La variedad de soluciones (para evitar la doble imposición) viene impuesta por la variedad de problemas: recaudatorios, diversidad de alternativas técnicas, conveniencia de disponer del impuesto de sociedades como instrumento independiente de política económica, problemas de Administración fiscal" (F. Fernández Ordoñez, Tres temas polémicos en el Informe Carter, Ec. Fin. Esp., núm. 26-27, pág. 43).

(821).- O.C.D.E., Aspects théoriques et empiriques de l'imposition des sociétés, París, 1974, cap. II.

C.- La opción legislativa.

Aunque es dudosa la existencia real de un fenómeno de doble imposición de los dividendos, el legislador español, como en la mayoría de los países, adopta varias técnicas cuya finalidad es atenuar esta doble imposición (a), e incluso eliminarla totalmente, como es el caso del régimen de transparencia (b). El legislador concede así, a ciertas sociedades, la posibilidad de optar por este régimen, aunque en la determinación de las mismas se aparte de la configuración que el Derecho privado ofrece de las sociedades personalistas, tratando de abarcar a la pequeña y mediana empresa, sin tener en cuenta la forma social adoptada (c).

a) Técnicas jurídicas para eliminar o atenuar la doble imposición.

Las Leyes reguladoras de los Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y de Sociedades adoptan dos tipos de soluciones para atenuar o eliminar la doble imposición de los dividendos de las sociedades y demás participaciones en los beneficios de las mismas:

a') Un primer mecanismo sigue una técnica similar a la del "avoir fiscal" y consiste en una deducción en la cuota del socio. Así, si el socio es persona física "de la cuota que resulte de la aplicación de la tarifa se deduci-

rá... el quince por ciento de los dividendos de sociedades percibidos por el sujeto pasivo en las condiciones que se determinen y siempre que hubiesen tributado efectivamente sin bonificación ni reducción alguna por el Impuesto sobre Sociedades" (822). En la memoria de remisión del proyecto de Ley (823), se justificaba esta disposición en base a que "como es sabido, los dividendos de sociedades, en cuanto provienen de un beneficio social sometido al impuesto de sociedades, soportan un doble gravamen al ser sometidos de nuevo a tributación en la base del impuesto sobre la renta del accionista. Por esta razón se propone una compensación en la cuota del impuesto sobre la renta por una parte de los dividendos percibidos. Se ha preferido esta alternativa frente a la posible discriminación de tipos en el impuesto de sociedades, tanto por ser la predominante en los países europeos como porque aquélla favorece exclusivamente a los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal".

Albiñana entiende que este procedimiento "se clasifica como sistema de integración del beneficio distribuido, que algún autor considera como crédito de impuesto, olvidando que quien paga el Impuesto sobre Sociedades no es

(822).- Artículo 29, g) de la Ley del I.R.P.F.

(823).- Boletín Oficial de las Cortes, núm. 46, de 11 de Enero de 1978.

el socio que va a compensar su importe en la cuota a su cargo por el Impuesto de las Personas Físicas. El accionista es titular de un crédito de impuesto, pero por pago ajeno" (824).

De modo similar, cuando el socio está sometido al Impuesto sobre Sociedades, de la cuota "se deducirá el cincuenta por ciento de la cantidad que resulte de aplicar al importe de los dividendos o participaciones el tipo medio efectivo de gravamen que se haya aplicado a la sociedad que reparte los dividendos o participaciones". Esta deducción se elevará al cien por cien de los dividendos percibidos por los Fondos de Inversión Mobiliaria y las Sociedades de Inversión Mobiliaria; en los dividendos que distribuyan las Sociedades de Empresas; y en los dividendos procedentes de una Sociedad dominada, directa o indirectamente, en más de un veinticinco por ciento, por la Sociedad que perciba los dividendos, siempre que la dominación se mantenga de manera ininterrumpida durante el período de imposición (825).

La atribución de un crédito de impuesto total con la finalidad de evitar la doble imposición, mecanismo introducido en el ordenamiento italiano por la Ley n. 904 de

(824).- C. Albiñana García-Quintana, Sistema tributario español y comparado, cit., pág. 91.

(825).- Artículo 24 de la Ley reguladora del I.S.

1977, ha sido considerada por Gaspare Falsitta como una aplicación del "principio della piena trasparenza fiscale" (826), denunciando a la vez, cómo, en estos casos, la sociedad puede convertirse en instrumento para eludir o atenuar la carga impositiva (827).

b') Un segundo tipo de solución viene constituida por la aplicación del régimen de transparencia, que supone la no tributación por el Impuesto sobre Sociedades, y, por tanto, elimina totalmente la posibilidad de doble imposición.

(826).- Gaspare Falsitta, Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nell'ordinamento italiano, en "La Struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale", Cedam, Padua, 1981, pág. 111.

(827).- Gaspara Falsitta, op. cit., pág. 114. El problema ya había sido mencionado por E. Vanoni (L'imposta personale sul reddito e gli utili di società non distribuiti, en Opere giuridiche, Giuffrè, Milán, 1962, II, págs. 457 y ss.), y estudiado por V. Uckmar (Il regime impositivo delle società- La società a ristretta base azionaria, Cedam, Padua, 1966) y, respecto a los países de la C.E.E., por Carlo Degli Abbatì (La tassazione del reddito delle società di capitali negli Stati membri della Comunità Economica Europea, Cedam, Padua, 1973).

En la literatura francesa, se ha denunciado el "avoir fiscal" como "injusticia flagrante". La lógica de este mecanismo implica que el Impuesto Sobre sociedades no se haya trasladado, por lo que "no hay necesidad de insistir en la injusticia engendrada por el "avoir fiscal", ya que representa

Obviamente ambos tipos de soluciones son incompatibles, de tal forma que si existe transparencia no procede la deducción de la cuota por los dividendos percibidos (828).

Evitar la doble imposición económica de los dividendos es el fundamento expresamente invocado en la memoria del proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas para justificar la transparencia voluntaria u opcional: "un supuesto independiente por su finalidad de los mencionados anteriormente (transparencia necesaria u obligatoria) es el referente al régimen de opción para la pequeña y mediana empresa. En este caso, cuando se trate de sociedades, el proyecto de Ley abre la posibilidad de que los socios ejerciten un derecho de opción mediante el cual las rentas obtenidas por la sociedad le resulten directamente ingravables, quedando en este caso gravadas éstas exclusivamente en el impuesto sobre la renta... de esta forma la pequeña y mediana empresa, donde el componente personal es tan importante, puede ver aligerado el doble peso que actualmente incide sobre la misma al tener que satisfacer primero el impuesto de sociedades y posteriormente el corres-

la parte de un impuesto sobre sociedades que ha podido repercutirse sobre los asalariados o sobre los consumidores" (Alain Euzéby, L'incidence de l'impôt sur les sociétés: L'enjeu du problème, Revue de Science Financière, 1976 (núm.3-4), pág.930).

(828).- El artículo 29 de la Ley del I.R.P.F. sólo permite

pondiente a la renta de sus socios cuando los beneficios se distribuyen" (829).

Aunque el legislador sólo se refiere en los supuestos de transparencia voluntaria a la finalidad de evitar la doble imposición, ésta, caso de existir, se ve eliminada en todo tipo de transparencia, opcional o necesaria, pues la no tributación por el Impuesto sobre Sociedades se extiende a todos los tipos. El tema fue objeto de una enmienda tendente a limitar la no sujeción al Impuesto sobre Sociedades únicamente a los supuestos de las sociedades personas listas, excluyendo a las denominadas sociedades interpuestas (830). Pero, dada la redacción definitiva de la ley, resulta evidente que la eventual doble imposición se elim

la deducción en el caso de que los dividendos "hubiesen tributado efectivamente... por el Impuesto sobre Sociedades". Y el artículo 24, tres, de la Ley reguladora del I.S. excluye expresamente la de deducción en los casos de transparencia fiscal.

(829).- Boletín Oficial de las Cortes, número 46, de 11 de Enero de 1978.

(830).- Una enmienda del grupo parlamentario comunista, de fendida por Tamames Gómez, proponía la siguiente re dacción del artículo 12.5: "Las Sociedades que ejer citaran la opción prevista en el apartado 3 no tri butarán por el Impuesto sobre Sociedades". La enmienda fue rechazada por 129 votos a favor y 154 en contra. En la explicación de voto, Lozano Pérez afirma que "en vez de buscar una transparencia fiscal lo que en definitiva se acaba de votar es algo consistente en beneficiar a las sociedades tenedo-

na en todos los casos de transparencia, aunque esta finalidad sólo, o preferentemente, haya sido tenida en cuenta como motivo del legislador al establecer el régimen de transparencia voluntaria.

b) La transparencia voluntaria de las denominadas "sociedades personalistas".

El examen de la doble imposición como especial fundamento de la transparencia voluntaria nos lleva así al análisis de las denominadas "sociedades personalistas". Sin perjuicio de examinar con posterioridad y mayor detenimiento los supuestos concretos del artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, esto es, los supuestos de transparencia voluntaria, cabe afirmar, a grandes rasgos, que el ordenamiento tributario sigue en este punto la tendencia general del Derecho comparado, al someter a transparencia a las sociedades de personas (831).

ras de títulos, a las de inversión mobiliaria y a las de tenencia de bienes inmuebles" (Vid. Civitas R.E.D.F., núm. 17-18, págs. 279 a 281).

(831).- En general, se estima que en las sociedades de capital se exterioriza con más claridad una capacidad contributiva autónoma. Cfrs. A. Pesenti (La capacità contributiva delle società, Studi in memoria di Benvenuto Griziotti, Giuffrè, Milán, 1959, págs. 364 y ss.) quien se muestra partidario de un impuesto progresivo porque la capacidad de todas las

Como hemos visto al examinar el significado de la personalidad jurídica, el Derecho ha ido conformando dos técnicas principales para aglutinar a un grupo de personas: una se apoya en las personas físicas componentes que, aunque en segundo plano, sustentan la organización unitaria (patrimonio y responsabilidad comunicados, autoorganicismo de los miembros); otra descansa íntegramente en la organización, a la que se independiza (incomunicación de patrimonios, irresponsabilidad de los socios, organicismo de terceros, decisión mayoritaria). Obsérvese que, en todo caso, estamos en presencia de una creación jurídica, de una persona jurídica, pero en base a esta gradación habíamos distinguido, siguiendo la terminología de F. de Castro, las personas jurídicas imperfectas de las perfectas. Esta clasificación se corresponde con la de las sociedades de personas y de capitales

En el Derecho comparado la transparencia se suele limitar a las primeras, pero el legislador español no atien

sociedades no es la misma (ibidem, págs. 368 y ss.)

Recientemente, un replanteamiento sobre si es oportuna, y hasta qué punto, una disciplina tributaria diferente para los diferentes tipos de sociedad, G. A. Micheli, Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria, en "La Struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale", Cedam, Padua, 1981, págs. 43 y ss.

Una exposición del Derecho comparado, en el capítulo VI de este trabajo.

de a la configuración jurídica de la sociedad para delimitar los supuestos de transparencia voluntaria (832), sino que se basa en otros criterios, número de socios y cifra de capital social, de manera que pueden acogerse al sistema de imputación de rendimientos todas las sociedades, "cualquiera que sea su forma o actividad", cuando no excedan de 25 socios en cualquier fecha del ejercicio social, y tengan un capital fiscal inferior a cien millones de pesetas (833).

(832).- La configuración de la sociedad como personalista era, sin embargo, el criterio manejado por C. Albiñana: "... cabe considerar si no sería preferible concentrar la iniciativa y la vigilancia administrativas de este impuesto (sobre sociedades), respecto de las sociedades auténticamente entendidas, esto es, las de capitales, ofreciendo -régimen de opción- o imponiendo otro tratamiento a las comunidades de bienes y a las entidades jurídicas con claro componente personalista. Esta sustancial modificación del ámbito subjetivo del Impuesto sobre Sociedades robustecería la gestión del mismo, con la consiguiente mejora en el nivel de eficiencia y equidad". C. Albiñana García-Quintana, *Funcionamiento del Sistema tributario español*, Boletín del Ilustre Colegio de Abogados de La Coruña, Separata del núm. 20 (diciembre 1973), pág. 21; recogido en *Revista de Economía Política*, núm. 66 (enero-abril 1974), pág. 28.

(833).- Vid. artículo 12, tres, de la Ley reguladora del I. R.P.F.; H. Salvador Bullón, *La Transparencia de Sociedades*, cit., considera que "esto en Derecho es una herejía" (pág. 102).

En el proyecto de Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades existía otra referencia a la distinción entre las sociedades de capital y las sociedades personalistas, al fijar el tipo de gravamen, pero esta distinción de sapareció en el texto aprobado por las Cortes (834).

- c) La configuración jurídica de las sociedades de personas y la elección del legislador tributario.

Las sociedades de capital están reguladas tomando en consideración fundamentalmente el capital que se destina al fin social: la imposición del capital repercute sobre las participaciones, no interesan sus titulares, y de aquí que sean, en principio, libremente transferibles; tampoco puede contarse con la colaboración de los socios ni ligar a éstos con una responsabilidad personal, por lo que

(834).- El proyecto distinguía entre las sociedades puramente de capital, para las que fijaba el tipo del 33 por ciento; las puramente personalistas (sociedades regulares colectivas, comanditarias simples y cooperativas) para las que fijaba el 26 por ciento; y las intermedias (limitadas y comanditarias por acciones) para las que establecía el tipo del 30 por ciento. Aparte, las entidades jurídicas cuya finalidad no consistía en el lucro, para las que se señalaba el 18 por ciento.

Vid. B. Rodríguez Alonso, F. Hernández González

sólo hay responsabilidad de la sociedad y los órganos sociales no han de venir forzosamente constituidos con socios (organicismo de terceros). El patrón de esta configuración es la Sociedad Anónima.

En cambio, en las sociedades de personas, el tipo legislativo está pensado tomando en consideración, en primer plano, a las personas de los socios: los socios responden subsidiariamente, la participación social se hace personal ("intuitus personae") y, en consecuencia, intransferible e inheredable sin el consentimiento de los consocios, la consecución del fin social se entiende ligada al esfuerzo personal de los miembros (sociedades de trabajo), de donde resulta el deber de colaboración o trabajo personal y gestión por los propios socios (autoorganicismo). Con estas ideas se construye, en el ámbito jurídico privado, el concepto de sociedades de personas, cuyo modelo es la sociedad colectiva (835).

En congruencia con el Derecho privado, la doctrina tributaria entiende preferible reservar la transparencia a las sociedades configuradas de forma personalista. Así Euclide Antonini entiende que es aconsejable establecer que

y T. Luján Ojeda, Transparencia fiscal, R.D.F.H.P. núm. 152, págs. 291-292.

(835).- J. Girón Tena, Derecho de sociedades, I, Madrid, 1976, págs. 176-177.

"el principio de imputación directa a los socios no es aplicable en presencia de núcleos de normas estableciendo la separación de patrimonios, y procedimientos de formación de voluntad en base a los que no pueda decirse que existe una capacidad contributiva derivada de las ganancias de la sociedad", lo que sólo ocurre cuando "cada socio puede disponer singularmente sobre la distribución de las ganancias", esto es, cuando no se aplican principios de "capacidad y mayoría", como ocurre en las sociedades de capitales. "De los dos argumentos que militan a favor de la opción legislativa por una transparencia de la renta social en la sociedad de personas (imputación directa al socio), parece ser más relevante el de la disponibilidad de la renta social que el de la menor autonomía patrimonial, aunque los dos factores están obviamente entrelazados" (836).

La elección de supuestos de transparencia voluntaria que efectúa el legislador español, sin embargo, se aparta de la configuración jurídico-mercantil de las sociedades personalistas. No hay obstáculo dogmático para ello. El principal problema consiste, como certeramente pone de relieve Antonini, en que si los beneficios se imputan al socio a efectos de su impuesto personal sobre la renta, parece más conveniente que el socio tenga una participación

(836).- Euclide Antonini, *Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche*, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1978 (núm. 3), pág. 387.

directa en la política de reparto de dividendos de la sociedad o, lo que es lo mismo, la transparencia parece más idónea para las sociedades de personas, configuradas sobre el principio de la unanimidad, que para las sociedades de capitales, en que impera la regla de la mayoría.

Para obviar este inconveniente, el legislador español, al menos según la interpretación efectuada por el Reglamento (837), concede el derecho de opción por la transparencia no a la sociedad, sino a los socios, al exigir que el acuerdo se tome por unanimidad (838).

La razón por la que el legislador tributario se ha apartado de la configuración mercantil de las sociedades de

(837).- Artículo 30, dos, del Reglamento del I.R.P.F.

(838).- Por tanto, para regular la opción por el régimen de transparencia, el legislador tributario no se remite a las normas jurídico-privadas sobre toma de decisiones por la sociedad, sino que establece normas distintas (unanimidad), aplicables tanto a las sociedades de personas como de capitales.

Si se trata de supuestos de transparencia necesaria, el legislador presume que la sociedad es controlada de hecho por los socios (sociedad interpuesta), y, por ello, no encuentra obstáculo para imponer la transparencia. Pero como, según lo ya visto, el carácter "interpuesto" de la sociedad no se eleva a requisito de la transparencia, en casos extremos (sociedad de capitales en transparencia necesaria, no interpuesta), puede plantearse el problema de que se considere renta del socio un benefi

personas, al determinar los supuestos de transparencia voluntaria, radica en la dificultad de determinar si una sociedad es de capitales o personalista, por un lado, y en el uso anómalo de las formas sociales, por otro.

En efecto, la distinción entre sociedades de personas y de capitales, aunque cuenta con una sólida base positiva, no es absoluta. Existen numerosos tipos legales intermedios (aparte de las posibles innovaciones que introduzca la autonomía de la voluntad), que toman sus notas, en parte, de cada uno de los polos extremos de la clasificación. El legislador tributario hubiera tenido necesariamente que señalar la línea divisoria entre sociedades de personas y sociedades de capital. Sólo que al hacerlo en base al número de socios y a la cifra del capital social, incluye como sociedades personalistas también a pequeñas sociedades anónimas, que constituyen el prototipo de la sociedad de capitales.

Esta divergencia con el Derecho mercantil, cuyas posibles consecuencias negativas se salvan al exigir que la opción por la transparencia sea unánime, se explica por el uso anómalo de las formas jurídico-societarias. En principio, la técnica de las sociedades de capital está pensada para la gran sociedad, mientras que la técnica de la so-

cio sobre el que no tiene disponibilidad alguna, ni desde el punto de vista jurídico ni desde el punto de vista fáctico.

ciudad de personas tiene como base sociológica normal un pequeño número de socios, con estrechas relaciones, en las que el carácter "intuitus personae" resulta fundamental. Así, parecería lógico que al establecer el régimen de transparencia para las sociedades personalistas se estuviera abarcando por completo la pequeña y mediana empresa. Pero la realidad nos muestra la existencia de numerosas pequeñas so ciedades anónimas, por lo que al legislador tributario, que pretende aplicar el principio de transparencia a esa pequeña y mediana empresa, no le basta referirse a la forma jurí dica (sociedad de personas), sino que tiene que acudir directamente a los requisitos del número de socios y la cifra del capital social.

4. Especial fundamento de la transparencia impropia: solución al problema de las entidades sin personalidad.

Denominábamos transparencia impropia a la de los supuestos de entidades sin personalidad, a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria. El citado artículo permite la consideración de estas entidades como su jeto pasivo "en las leyes tributarias en que así se establezca". Sin embargo, el tratamiento que en las leyes de cada tributo se hace de los entes sin personalidad no es satisfactorio (A). En particular, en renta y en patrimonio, la opción legislativa por la transparencia se basa en un prejuicio dogmático (B), que conviene deshacer, poniendo de relieve la necesidad de discriminar el tratamiento tributario de cada figura, en función de su específica naturaleza jurídica (C).

A.- El deficiente tratamiento de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria en las leyes tributarias particulares.

Normalmente, las leyes propias de cada tributo se limitan a reproducir en su tenor literal la fórmula empleada por el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ya sea para someter al tributo, como sujetos pasivos, a las Entidades sin personalidad a que dicho artículo se refiere, ya

sea para excluirlas expresamente, atribuyendo la condición de sujeto a sus componentes, como es el caso de la transparencia impropia (839).

Sería sumamente esclarecedor que en los preceptos de cada ley tributaria se buscara una mayor precisión, señalando de forma nominal las entidades que han de tener la consideración de sujetos pasivos, procurando observar la máxima congruencia con las categorías del Derecho privado. En los casos en que el legislador lo intenta, no hace sino aumentar la confusión (840).

En ocasiones, la ley no especifica si el sujeto pasivo ha de ser persona o no, limitándose a señalar los

(839).- El art. 12. 1 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, dispone que "las rentas correspondientes a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes respectivamente, según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si esto no constara a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales".

(840).- Por ejemplo, al determinar las entidades sometidas al régimen de transparencia impropia, dando a entender que la sociedad civil carece de personalidad por principio.

criterios para determinarlo. Se plantea así el problema de si la determinación por la ley de cada tributo de los sujetos, en el caso de entidades sin personalidad, que exige el artículo 33 de la Ley General Tributaria, supone que la ley diga expresamente que se atribuye dicha condición a entes "sin personificar", o basta una mención implícita, aludiendo a "quién" realice cierta actividad o esté en determinada relación con el objeto, etc. (841). En el primer caso, quedarían solidariamente obligados frente a la Hacienda Pública, los componentes de las mencionadas entidades, en virtud del artículo 34 de la Ley General Tributaria, mientras que, en el segundo, sería sujeto pasivo la propia entidad, sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de los partícipes. Se trata de un problema a-resolver por vía interpretativa, caso por caso. Entendemos que, en principio, no es necesario que la ley particular de cada tribucipio,

(841).- Verbigracia, algunos supuestos de los artículos 4, 24, 25, etc. de la Ley 32/1980, de 21 de junio, del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados (B.O.E. de 27 de junio de 1980). En algunos preceptos se habla de "personas y entidades" dando a entender que se incluyen ciertas entidades sin personalidad. Sin embargo, el legislador entiende a veces "entidad" como sinónimo de "persona jurídica" y así el artículo 4 del Im--puesto sobre Sociedades que, en su número 1, exige que el sujeto pasivo goce de personalidad jurídica, declara en su número 2 que "los sujetos pasivos de de este Impuesto se designarán abreviada e indis--tintamente por las palabras Sociedades o Entidades en el texto de la presente Ley"; ejemplos numerosos

to declare expresamente que el sujeto pasivo puede no ser persona, siempre que ello se deduzca de otros preceptos de la misma ley, a través de una interpretación sistemática. En caso de duda, parece preferible negar la condición de sujeto pasivo al ente sin personalidad y atribuírsela a las personas que los componen, por las razones que hemos visto al referirnos a la naturaleza jurídica de estos entes.

Como se desprende de lo dicho, las leyes particulares tributarias no sólo no resuelven el problema, sino que vienen a empañar todavía más el verdadero significado del artículo 33 de la Ley General Tributaria, que en un capítulo anterior hemos tratado de expresar. Decíamos entonces que los supuestos de este precepto son reconducibles fundamentalmente a dos modalidades subjetivas de naturaleza heterogénea: situaciones jurídicas de pendencia (persona transitoriamente indeterminada) y sujetos colectivos (pluralidad de personas con un régimen unitario peculiar de actuación y responsabilidad).

Pues bien, desconociendo la diversa naturaleza jurídica de estas modalidades subjetivas, el legislador de la reforma ha optado por establecer la transparencia para todos los casos, es decir, por prescindir del régimen espe

del caso que nos ocupa los proporciona la Ley de los Impuestos Especiales, de 30 de noviembre de 1979 (B.O.E. de 3 de diciembre).

cífico de actuación y responsabilidad que el Derecho común establece para los patrimonios cuyo titular está transitoriamente indeterminado y para las sociedades sin personalidad jurídica.

En la segunda parte de este estudio analizaremos los supuestos concretos de transparencia impropia, de forma pormenorizada, procurando identificar las entidades a que el artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se refiere, mediante su remisión al artículo 33 de la Ley General Tributaria. Lo que ahora nos interesa es el específico fundamento de esta clase de transparencia. En este sentido, parece claro que la opción legislativa responde al deseo de evitar la pretendida extensión de la personalidad jurídica que el artículo 33 parece suponer. El razonamiento es simple: si este tipo de entidades carece de personalidad jurídica no puede ser sujeto pasivo, y, en consecuencia, sus rentas han de atribuirse a los socios. A nuestro juicio, ello constituye un grave error dogmático. La propia ley tributaria reconoce la posibilidad de " considerar" sujeto pasivo a entidades no dotadas de personalidad y ya vimos, en su lugar correspondiente, en qué sentido esto es admisible lógicamente, sin quiebra de la unicidad de los conceptos de persona y capacidad jurídica.

B.- El prejuicio dogmático del legislador de la reforma.

La transparencia impropia parece imponerse al legislador como una consecuencia ineludible de la carencia de personalidad jurídica de ciertas entidades. La misma idea ha llevado al legislador italiano a establecer el principio de transparencia para las sociedades de personas, y ha sido objeto de una certera crítica por parte de la doctrina de ese país, por lo que resulta conveniente hacer aquí breve referencia al Derecho comparado, antes de analizar nuestra legislación y doctrina sobre este punto.

En el Derecho italiano las sociedades de personas no están dotadas de personalidad jurídica, como resulta del artículo 2.498 del Código Civil, que regula la transformación de las sociedades colectivas o comanditarias simples en sociedades por acciones, comanditarias por acciones o de responsabilidad limitada, como supuestos de "trasformazione in società aventi personalità giuridica"; y del Código de procedimiento civil cuyos artículos 19.2 y 145.5 determinan, respectivamente, la sede (a efectos de competencia) y las formas de notificación a las "società non aventi personalità giuridica" (842). Buscando el máximo respeto al

(842).- Sin embargo, un sector de la doctrina se muestra partidario de "superar el lenguaje legislativo" y extender el atributo de la personalidad a todas las

Derecho común, el legislador tributario entiende que "la sociedad simple, la sociedad en nombre colectivo y la sociedad comanditaria simple, no siendo como tales personas físicas, no son sujetos del impuesto sobre la renta" de dichas personas, pero, "por otro lado, no siendo personas jurídicas, no pueden quedar sujetas al impuesto sobre la renta" de estas últimas, "del mismo modo que actualmente no están sujetas al impuesto sobre sociedades", de manera que "los rendimientos por ellas producidos entran... a formar parte de la renta global de los socios en proporción a su cuota de participación... a fin de la aplicación del impuesto sobre la renta de las personas físicas". Esta disciplina tributaria, "se corresponde con la actualmente aplicable en el impuesto complementario sobre la renta (artículo 135, letra c, del T.U. de los Impuestos Directos)" y, siempre según la opinión del legislador italiano, derivaría fatalmente de la naturaleza jurídica de las sociedades de personas que se "identifican con las personas de los socios" (843).

sociedades. La jurisprudencia, y otro sector doctrinal, consideran a las sociedades de personas "sujetos" no dotados de personalidad. El régimen jurídico de estas entidades es similar al de las personas jurídicas imperfectas en el Derecho español. Vid. F. Galgano, *Le società di persone*, Giuffrè, Milán, 1972, en especial págs. 101 y ss.

(843).-Vid. E. Zanichelli, *Foro italiano* 1971, pág. 34. Delega al Governo per la Riforma Tributaria, legge 9 ott. 1971, n. 825, *Testo e Relazioni Parlamentari*.

Este razonamiento, según el cual las sociedades de personas no podrían ser sujetos pasivos del Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas, parece suponer un obstáculo de tipo conceptual e insuperable, pero la doctrina italiana ha reaccionado vivamente, poniendo de relieve la inconsistencia de este fundamento aducido para justificar la transparencia de las entidades sin personalidad. Según Euclide Antonini, que en diversas ocasiones se ha ocupado del tema (844), las razones para rechazar esta explicación del fundamento de la transparencia serían las siguientes:

- Está lejos de haber sido demostrado que el artículo 135 del Texto único de los impuestos directos legitime el gravamen por el impuesto complementario de las ganancias no distribuidas por las sociedades de personas. Para sostener esta interpretación la Administración financiera entiende que dicho artículo ha innovado la disciplina del artículo correspondiente de la ley que establecía el impuesto complementario, con lo que prácticamente ha reconocido la inconstitucionalidad de dicho artículo 135, si fuese cierta tan radical innovación.

(844).- E. Antonini, L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Profili giuridici, Dtto. Prat. Trib., 1972, (núm. 2), págs. 228 y ss; Idem, Le società a base personale; trasparenza fiscale del reddito, cit., págs. 10 y ss.; Idem, Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin.,

- La circunstancia de que en las sociedades de personas la voluntad común se forme con menores formalidades y la circunstancia de que las disposiciones del Código Civil sobre la responsabilidad de los socios por las deudas sociales, no establezca una plena autonomía patrimonial, no justifica la afirmación de que los socios se identifican con la sociedad. "Los antedichos principios de transparencia y de identidad no imponen conclusiones obligadas, sino que consienten determinadas soluciones legislativas en armonía con las mismas. Hay que rechazar cualquier fatalismo, en el campo de la opción legislativa, cuando los institutos dejan un amplio marco de libertad al legislador" (845)

- En consecuencia, "de la presencia o de la ausencia de esta personalidad jurídica, no se deriva de hecho la imposibilidad de una imposición sobre la renta global a cargo de la sociedad de personas " (846) como, por otra parte, lo demuestra el hecho de que las sociedades de personas no residentes no tributan en transparencia, sino que son sujetos pasivos (art. 2, letra d, del D.P.R. 598).

- El verdadero fundamento de la transparencia debe buscarse, concluye Antonini, no en la existencia de persona

1978, (núm. 3), págs. 386 y ss.

(845).- E. Antonini, L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Profili giuridici, cit., pág. 229.

(846).- E. Antonini, Le società a base personale: trasparen

lidad o no, sino en aquellos elementos que una copiosa literatura ha puesto de relieve y que dieron lugar a un amplio debate al introducir el impuesto sobre sociedades (capacidad contributiva autónoma de las sociedades de capitales, posibilidad de sustraer el dividendo al pago del impuesto personal de los socios, etc.).

Una situación similar a la italiana se produce en el Derecho alemán, que tampoco reconoce capacidad jurídica a las sociedades de personas. Un sector de la doctrina germánica, ya desde antiguo, ve una importante consecuencia de la negación de capacidad jurídica a las sociedades colectivas en el hecho de que, en el orden tributario, "estas sociedades, como tales, no pagan, en contraste con la sociedad de capitales, ni el impuesto sobre las personas jurídicas ni el impuesto sobre el patrimonio, sino que cada socio paga el impuesto sobre su participación en los beneficios... pero estas ganancias... se determinan en cabeza de la sociedad" (847).

En el ordenamiento francés el planteamiento es totalmente distinto. La personalidad jurídica se extiende a todas las sociedades, salvo incumplimiento de algún requisito

za fiscale del reddito, cit., pág. 11.

(847).- Hueck, Gesellschaftsrecht, Berlín, 1960, pág. 55; una crítica de estas orientaciones de la doctrina alemana en Antonini, La società a base personale :

como la inscripción en el registro, de modo similar a lo que ocurre en el Derecho español. Como sociedades sin personalidad se distinguen las sociedades en participación y las sociedades de hecho (848). Las primeras tributan en transparencia, salvo que opten por el impuesto sobre sociedades. Sin embargo, el impuesto sobre sociedades se aplica siempre a la parte de los beneficios que corresponda a los socios cuya responsabilidad sea limitada o cuya identidad no haya sido revelada a la Administración. Respecto a las sociedades de hecho, tradicionalmente la Administración consideraba que había tantas empresas individuales como socios, pero este criterio se ha modificado en 1976, con ocasión de unas interpelaciones parlamentarias, en el sentido de aplicar a las sociedades de hecho el mismo régimen jurídico que a las sociedades de Derecho. Sacando las consecuencias fiscales de la reforma de las sociedades civiles operada por la Ley de 4 de enero de 1978 (849), el artículo 6 de la Ley de 21 de diciembre de 1979 equipara el régimen fiscal de las sociedades de hecho al de las sociedades en

transparencia fiscale del reddito, cit., págs. 12 y 13.

(848).- Vid. Les sociétés sans personnalité juridique et le droit fiscal, Institut des conseils fiscaux, núm. 16, marzo 1980; y M. Cozian, Le régime fiscal des sociétés de personnes, Revue des Sociétés, 1980 (núm. 2), págs. 219-220.

(849).- Vid. J. Schmidt, Les aspects fiscaux de la réforme du droit des sociétés par la loi du 4 janvier 1978, Revue des Sociétés, 1979 (núm. 1), pág. 17.

participación.

El legislador español no ha seguido la tendencia francesa de equiparar el régimen de las sociedades no dotadas de personalidad al de las sociedades con personalidad, sino que ha incidido en el mismo prejuicio dogmático que el legislador italiano, al establecer la transparencia impropia casi como consecuencia obligada de la naturaleza de las entidades del artículo 33 de la Ley General tributaria. Esta opción ha merecido los plácemes de un sector de la doctrina, en el que es apreciable el mismo prejuicio respecto a la ausencia de personalidad. A. Ballesteros afirma que en este caso "la ley tributaria es coherente con el Derecho privado, deshaciendo la ficción del artículo 33 de la Ley General Tributaria al no personalizar a entidades a las que el Derecho privado les niega personalidad" (850). En el mismo sentido R. Illescas Ortíz, a pesar de que considera la transparencia impropia como una ficción "porque se estiman disueltas o divididas comunidades de bienes cuya existencia perdura", entiende que "resulta desde el punto de vista técnico irreprochable e indudablemente, traza de modo coherente con el Derecho privado la vía de imposición de los entes económicos, carentes de personalidad jurídica... La reforma fiscal de 1978 deshace el entuerto cometido por

(850).- Alfonso Ballesteros, La transparencia fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 26, pág. 302.

el artículo 33 de la Ley General Tributaria; el legislador tributario, en efecto, no debe personalizar comunidades a las que el Derecho privado les niega la personalidad. Serán en cada caso los comuneros quienes habrán de hacer frente al pago de los impuestos derivados de sus activos patrimoniales cualquiera que sea la situación de éstos, en comunidad con terceros o en goce individualizado" (851). José Menéndez se refiere separadamente a los distintos supuestos de transparencia impropia. Respecto a las herencias yacentes "la norma es perfectamente lógica", porque "como no surge ninguna personalidad jurídica independiente de los adquirentes... estamos en presencia de una comunidad patrimonial entre los herederos y es lógico que a los mismos se les imputen los beneficios, por cuanto que no se puede hacer tributar por ellos al de cuius que ya no vive". Lo mismo opina este autor de las comunidades de bienes, pues "en ellas una o varias cosas aparecen atribuidas a una pluralidad de sujetos, que son los directos titulares dominicales, sin interposición de ninguna persona jurídica. Por tanto, es lógico que las rentas se atribuyan directamente a los comuneros". Sin embargo "el exabrupto legal deriva del hecho de invocar el artículo 33 de la Ley General Tributaria y, sin embargo, prescindir de su normativa. Porque tal artículo 33

(851).- Rafael Illescas Ortiz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E. D.F., núm. 2., pág. 42.

en ningún momento contempla a las sociedades civiles" (852).

C.- Consideraciones críticas: necesidad de discriminar el tratamiento tributario de las entidades sin personalidad, en función de su heterogénea naturaleza jurídica.

Frente a la actitud del legislador al establecer la transparencia impropia, el propio artículo 33 de la Ley General Tributaria recuerda la posibilidad de considerar sujetos pasivos, en el sentido que ya vimos en un capítulo anterior, a determinadas entidades carentes de personalidad jurídica. El legislador pretende, sin conseguirlo (853),

(852).- J. Menéndez Hernández, Comentarios a la Reforma Fiscal, Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, núm. 533, 1979, págs. 819-820.

Nótese que en la herencia yacente, en realidad, no hay "comunidad patrimonial entre los herederos" (esto sería una comunidad hereditaria). Por otra parte, esta modalidad subjetiva no es reconducible al "de cuius", sino que consiste en un titular transitoriamente indeterminado. Respecto a las sociedades civiles, el "exabrupto legal" en palabras de J. Menéndez, puede superarse a través de una interpretación correctiva, que limite las sociedades civiles del artículo 12.1 de la Ley del I.R.P.F. a las sociedades sin personalidad.

(853).- Pese al artículo 12.1 de la Ley del I.R.P.F., cier

no recurrir a esta posibilidad, en aras de una máx entendi
da congruencia con el Derecho común.

El profesor Albiñana lamenta que "después de larga y trabajosa elaboración de la noción legal del contribuyente por el Impuesto sobre Sociedades (y demás entidades colectivas y plurales), anteponiendo el dato de la explotación económica o unidad productiva a la asignación de personalidad jurídica, se haya retrocedido a la situación legal anterior a 29 de abril de 1920 para delimitar a los contribuyentes por dicho Impuesto (entonces Tarifa 3ª de la Contribución sobre utilidades de la riqueza mobiliaria)". En efecto, en relación con la transparencia impropia, "el Impuesto de Sociedades, en su proyección personal o subjetiva, ha regresado a los planteamientos originarios -y formalistas- del gravamen en cuanto se fundamentaba en la personalidad jurídica" (854)

tas entidades sin personalidad son sujetos pasivos del Impuesto sobre sociedades: Asociaciones, Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas (vid. arts. 6 y 10 de la Ley 18/1982, de 26 de Mayo) y Fondos de Inversión Mobiliaria (Orden de 31 de julio de 1980). Y esta sujeción al I.S. debe entenderse en el sentido del art. 33 de la Ley General Tributaria (J. J. Ferreiro Lapatza, Curso... cit., pág. 282).

(854).- C. Albiñana García-Quintana, Las nuevas fronteras del Impuesto sobre sociedades, Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, págs. 378-379.

En el mismo sentido, Giménez-Reyna opina que "era más acertada la previsión del artículo 33 de la Ley General Tributaria", a la vez que pone de relieve como en el artículo 12.1 "quedan confundidas una serie de supuestos entre los que no se aprecian notas comunes y de cuyo examen detenido resulta una larga lista de figuras, quizá no prevista por el legislador" (855).

En nuestra opinión, es efectivamente criticable la transparencia impropia desde el punto de vista de su fundamento, pero no porque sea preferible anteponer el dato de la explotación económica al de la personalidad jurídica, sino en base a la naturaleza jurídica de las entidades del artículo 33. Como vimos, dos eran los supuestos más importantes de dicho artículo, herencia yacente y sociedad irregular (o comunidad societaria), con una naturaleza jurídica heterogénea.

La herencia yacente se explica como una situación jurídica de dependencia, en la que el patrimonio es reconducible a un titular (que siempre será persona) transitoriamente indeterminado. No resulta correcto imputar las rentas obtenidas por la herencia yacente, a los herederos, pues, en rigor, no hay todavía herederos, hasta que no se produz

(855).- Giménez-Reyna Rodríguez, Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota, C.T., núm. 33, págs. 215 y 217.

ca la aceptación. Esperar a ese momento puede provocar una dilación excesiva (856), y, además, supone rectificar las liquidaciones practicadas a las personas que devienen herederos (por sus propias rentas), durante el período de pendencia (desde la muerte del causante hasta la aceptación). Parece preferible considerar la herencia yacente como sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, lo que hubiera sido posible en aplicación del artículo 33 (857). Como la sucesión sólo se abre por la muerte de una persona física, resultan más adecuadas las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas que las del Impuesto sobre Sociedades para determinar la base im-

(856).- Obsérvese que la herencia puede estar yacente mientras no expire el plazo de prescripción de la acción para reclamarla, aunque hay que tener en cuenta las causas de aceptación tácita; los plazos para pedir el beneficio de inventario (que también pueden llegar a los 15 años); y la posibilidad de ejercitar la acción para que el heredero acepte o repudie la herencia (art. 1.005 C.c.)

(857).- Son muy escasos en la literatura tributaria española los estudios específicos sobre la herencia yacente como sujeto pasivo, frente a los relativamente más abundantes trabajos sobre la comunidad de bienes.

En Italia, D'Amati entiende que la herencia yacente debe ser sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta (La trama giuridica del reddito, Bari, 1972, pág. 222), mientras otros autores entienden que la indeterminación transitoria del titular excluye la posibilidad de que la herencia yacente sea sujeto pasivo de un impuesto directo, por faltar el presupues-

nible (858). Lógicamente, no habrían de acumularse las rentas de la herencia yacente con la de los miembros de la unidad familiar a que hubiera pertenecido el causante, pues ello incrementaría injustificadamente la carga tributaria de éstos, que no siempre son también herederos. Para determinar si la herencia está yacente se atenderá al último día del período impositivo. Los efectos de la aceptación se retrotaerán al inicio del período en que se acepta, y si hay varios herederos (comunidad hereditaria), las rentas se imputarán a los mismos en la proporción que corresponda. Pero si al devengarse el impuesto no se hubiera producido todavía la aceptación, la herencia deberá considerarse sujeto pasivo autónomo, determinándose la cuantía de la deuda en referencia a la misma.

En cuanto a la sociedad irregular, entendemos que la falta de inscripción, que, además, es imputable a la

to personal (C. Magnani, I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, Dttto Prat. Trib., 1973, núm. 6, pág. 1.146).

(858).- El C.C. regula la sucesión únicamente para las personas físicas, como se deduce claramente de diversos artículos que hacen referencia al "hombre" (658), a la "muerte" (657, 659), etc.

Respecto a las personas jurídicas, su "extinción" va precedida de un período de liquidación (a veces se habla de "extinción" para abarcar todo el proceso). La llamada "sociedad en liquidación" no ofrece problemas: si obtiene renta, será sujeto pasivo del I.S. En efecto durante la liquidación la sociedad

propia sociedad, no debe provocar una discriminación, en el tratamiento tributario de sus rentas, en relación con las sociedades dotadas de personalidad jurídica. Hubiera sido más adecuado no construir la transparencia impropia con carácter necesario, sino observar un total paralelismo con la transparencia propia. Las sociedades irregulares de mera tenencia de bienes muebles o inmuebles y las de profesionales tributarán, como en el sistema actual, siempre en transparencia. Pero las demás sociedades sin personalidad jurídica deberían considerarse sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, concediéndoles la facultad de optar por el régimen de transparencia únicamente a las que cumplieran los requisitos (número de socios y cifra de capital social) establecidos para la transparencia voluntaria.

conserva su identidad (y su personalidad jurídica) y sólo se produce un cambio del objeto social, que ya no será la explotación ordinaria del objeto social previsto, sino la extinción de las relaciones jurídicas (con terceros y con los socios) de los que la sociedad ha sido parte.

5. Conclusiones.

Con carácter general, puede afirmarse que el fundamento de la transparencia, como el de todo el sistema tributario, radica en el principio de capacidad contributiva, que se entiende como atributo exclusivo de la persona física. Sin embargo, la capacidad del individuo puede alcanzarse también a través de un Impuesto sobre Sociedades, figura que cumple un papel esencial en todo sistema impositivo, sobre todo por razones prácticas. Si bien, desde un punto de vista ideal, el régimen de transparencia resulta más idóneo para alcanzar la justicia tributaria, de hecho encuentra graves dificultades, sobre todo en sociedades con un gran número de socios. E incluso podría plantear problemas de liquidez a los miembros de entidades transparentes, al tributar por un beneficio que no han percibido efectivamente. A nivel de socio, la conveniencia o no de la transparencia depende fundamentalmente de la proporción que represente el dividendo respecto del beneficio total de la sociedad, y del volumen de rentas procedentes de otras fuentes. Al adecuarse mejor a la capacidad contributiva, el régimen de transparencia favorece especialmente a los contribuyentes con pocos ingresos.

En la transparencia necesaria el fundamento específico consiste en evitar la elusión mediante la interposición de sociedades. En nuestra opinión, la elusión mediante sociedades es un supuesto de fraude de ley, y, por tanto, serían aplicables los remedios directos frente al fraude

(artículo 24 de la Ley Genral Tributaria). Pero, ante lo generalizado de esta forma de fraude, el legislador ha considerado preferible erigir la barrera del hecho imponible de forma que los socios "obtengan" (en sentido jurídico) la renta de la sociedad. Al actuar así se pierde de vista lo individual y específico de cada caso en aras de lo general y típico, de forma que el carácter fraudulento de la sociedad, que debe retenerse como motivo del legislador, no llega a ser requisito para la aplicación de la transparencia. Ello da lugar a casos extremos de sociedades en transparencia necesaria no interpuestas, y sociedades in--terpuestas no transparentes. Por otro lado, la insuficiencia del principio de transparencia como remedio frente a la elusión, también se manifiesta en procedimientos anómalos (transparencia de pérdidas constantes, cadenas de imputaciones, infravaloración del beneficio social determinado en aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades), que este régimen no evita, e incluso, en algunos casos, favorece.

La transparencia voluntaria, en cambio, responde al deseo de evitar la doble imposición económica de los dividendos. La Economía financiera, al estudiar este problema, no ofrece ninguna conclusión definitiva. Las posturas teóricas y los análisis empíricos llegan a resultados totalmente divergentes, aunque parece que, a largo plazo, el Impuesto sobre Sociedades tiende a trasladarse, con lo que no existiría doble imposición. Ello no obstante, el legislador tributario adopta diversas técnicas para mitigar (deduccio-

nes en la cuota) o eliminar (transparencia) esa doble imposición, más aparente que real. Lógicamente, en los supuestos de transparencia no son aplicables las demás técnicas.

Aunque éste es el fundamento de la transparencia voluntaria, su efecto se produce en todos los casos de transparencia, ya que ninguna sociedad transparente está sujeta al Impuesto sobre Sociedades. Como motivo del legislador, solo se aduce para justificar la transparencia de las sociedades personalistas. En este punto, la ley se aparta de las categorías jurídico-privadas, para abarcar la pequeña y mediana empresa, cualquiera que sea su forma social. Esta divergencia con la configuración jurídico-mercantil de las sociedades de personas podría plantear problemas, en cuanto que en las sociedades de capitales operan principios organizativos y de formación de la voluntad social que no se basan en las personas componentes de la entidad, sino en la impersonalidad del capital.

Para evitar que a un socio le sea impuesto el régimen de transparencia, la facultad de optar no se concede a la sociedad, sino que se exige la unanimidad de sus miembros.

Una consideración totalmente distinta merece la transparencia impropia, que parece imponerse al legislador de la reforma como consecuencia ineludible de la carencia de personalidad de ciertas entidades. Este prejuicio dogmático es criticable, pues como recuerda el artículo 33 de la

Ley General Tributaria, ciertas entidades no dotadas de personalidad jurídica pueden ser consideradas sujetos pasivos de la obligación tributaria, y ello sin quiebra de la coherencia y unidad del ordenamiento jurídico, como ya señalamos. Paradójicamente, el criterio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que en su artículo 12.1 trata de resolver el problema dogmático de las denominadas entidades sin personalidad, ha sido inmediatamente modificado, primero de forma tácita por la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades y luego de forma ya expresa en los artículos 6 y 10 de la Ley de Agrupaciones y Uniones Temporales de Empresas.

La solución más adecuada hubiera sido dar un tratamiento específico a cada una de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, en función de su heterogénea naturaleza jurídica. Así, las herencias yacentes deberían, a nuestro juicio, ser consideradas sujetos pasivos del Impuesto sobre la renta de las Personas Físicas, sin que en ningún caso procediera la acumulación de sus rentas a las de otra persona. En cuanto a las sociedades irregulares, su tratamiento debería ser totalmente paralelo al de las sociedades con personalidad jurídica, de forma que sólo se les aplicara la transparencia en los supuestos del artículo 12.2, o en caso de que, reuniendo los requisitos de número de socios y cifra de capital social, optaran por este régimen. Las demás sociedades, aunque carecieran de personalidad, deberían haber quedado sometidas al Impuesto sobre Sociedades.



TP
1984
006-II

Ramón Falcón y Tella



620674934

EL REGIMEN DE TRANSPARENCIA FISCAL

TOMO II

Departamento de Derecho Financiero y Tributario
Facultad de Derecho
Universidad Complutense de Madrid
1984



BIBLIOTECA

Colección Tesis Doctorales. Nº 96/84

© Ramón Falcón y Tella
Edita e imprime la Editorial de la Universidad
Complutense de Madrid. Servicio de Reprografía
Noviciado, 3 Madrid-8
Madrid, 1984
Xerox 9200 XB 480
Depósito Legal: M-17644-1984

SEGUNDA PARTE

REGULACION POSITIVA DE LA TRANSPARENCIA FISCAL.

En la primera parte hemos analizado fundamentalmente los problemas dogmáticos del régimen de transparencia fiscal, que son los que más han preocupado a la doctrina, según la cual "para combatir el fraude y el abuso, el legislador fiscal ha olvidado de modo lamentable las categorías y los conceptos de Derecho privado, ha empleado de modo irregular términos y denominaciones de muy concreto e incluso típico significado sustantivo y, por último, ha dado entrada en el ordenamiento a nuevos conceptos en los que la precipitación, la improvisación y la falta de rigor son sus características más relevantes" (859).

En nuestra opinión, se producen ciertamente divergencias con el Derecho privado, pero en una materia que el legislador tributario es libre para configurar como estime más conveniente: la delimitación del hecho imponible, en sus elementos objetivo y subjetivo. Es decir, en una materia que no viene contemplada por las normas de otros sectores del ordenamiento.

(859).- R. Illescas Ortiz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E. D.F., núm. 21, pág. 54. La cita de este autor, tomada de sus conclusiones, puede considerarse representativa de la doctrina mayoritaria.

Sin embargo, al Consejo de Estado, en sus dictámenes, no le preocupa excesivamente este tipo de problemas, como se deduce de las escasas observaciones sobre los mismos. Para este organismo, los problemas generales más graves del I.R.P.F. se centran

Hay, pues, divergencia y no contraposición con las categorías civiles. La transparencia no supone en ningún caso desconocimiento de la personalidad jurídica. Debidamente interpretadas, las normas que integran este régimen son explicables con los conceptos y categorías propios de la dogmática general del Derecho.

En esta segunda parte, se pretende realizar un examen de la regulación positiva de la transparencia fiscal, que, desde un punto de vista distinto, ya fue analizada en la primera parte. Hay que tener en cuenta, por tanto, que la naturaleza jurídica del régimen de transparencia, como la naturaleza de cualquier otra figura del ordenamiento, no es sino el resumen de su regulación, la esencia de las normas que la contemplan. Y que en la interpretación de esta normativa es un elemento de primer orden la finalidad a que responde y los principios a que sirve, esto es, su fundamento. Por tanto, lo que ahora se pretende no es sino la aplicación de las conclusiones obtenidas del estudio de los aspectos dogmáticos de la transparencia fiscal al análisis y exposición ordenada de su régimen positivo, que presenta numerosas insuficiencias y lagunas que el intérprete deberá ir colmando.

En primer lugar, se realizará un examen crítico de

en torno a la unidad familiar y a las plusvalías.

las fuentes jurídicas básicas, desde el punto de vista de su corrección técnica y de su posible conflicto con normas de rango superior, exponiendo sus antecedentes en nuestro ordenamiento y una breve panorámica del Derecho comparado (Capítulo VI).

A continuación se analizarán los diversos preceptos que regulan la transparencia. Dada la profunda divergencia de tratamiento positivo, se dedican capítulos separados a la transparencia propia e impropia.

La regulación positiva de la transparencia propia (Capítulo VII) se expone siguiendo fundamentalmente el esquema de la obligación tributaria, por las razones ya expresadas. Tras la determinación de los supuestos en que es aplicable este régimen de tributación, se analizan en sendos epígrafes el nacimiento de la obligación tributaria, los sujetos pasivos, el objeto de la obligación (fundamentalmente la determinación de la cuantía de la prestación) y los diversos modos de extinción de la misma. En un epígrafe distinto se hace referencia a otras cuestiones, de índole material y formal, que exceden el marco de la relación jurídica tributaria en sentido estricto. Sólo se estudiarán, como es lógico, las peculiaridades que en cada caso supone el régimen de transparencia fiscal, quedando el resto de la problemática remitida a la parte general del Derecho Tributario.

La regulación positiva de la transparencia impropia (Capítulo VIII) se expone de modo paralelo al de la propia

para resaltar así la disparidad de su tratamiento. La ley destaca aquí a los socios y los considera en primer plano, lo que tiene sus consecuencias en orden a la realización del hecho imponible, determinación de la cuantía de la deu da tributaria, obligaciones accesorias, etc... Como hemos visto, en algunos casos hubiera sido preferible hacer uso de la posibilidad de considerar sujetos pasivos a las enti dades hoy en régimen de atribución de rentas. Por ello ire mos viendo cual sería el régimen jurídico si se tuviera en cuenta esta propuesta que "de lege ferenda" estimábamos más acertada para algunas de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

655

CAPITULO VI

FUENTES JURIDICAS, ANTECEDENTES Y DERECHO COMPARADO

SUMARIO

1. Examen crítico de la normativa vigente.
 - A.- Normas con rango de Ley.
 - a) Su incorrección técnica.
 - b) El problema de su posible inconstitucionalidad.
 - B.- Normas reglamentarias.
 - a) Su incorrección técnica.
 - b) El problema de su posible ilegalidad.
2. Antecedentes del régimen de transparencia.
 - A.- Antecedentes de la transparencia propia.
 - a) De la transparencia necesaria.
 - b) De la transparencia voluntaria.
 - B.- Antecedentes de la transparencia impropia.
3. Panorama del Derecho comparado.
 - A.- Alemania.
 - a) La imposición sobre la renta.
 - b) La tributación de las sociedades de personas que realizan actividades comerciales o industriales ("Einkünfte aus Gewerbebetrieb"); especial referencia a la "Bilanzbündeltheorie".
 - B.- Italia

- a) La imposición sobre la renta.
- b) La "trasparencia fiscale del reddito" de las so
ciedades de personas.

C.- Francia.

- a) La imposición sobre la renta.
- b) Las sociedades transparentes ("sociétés trans-
parentes"): sociedades de personas; supuestos
especiales.

D.- Bélgica.

- a) La imposición sobre la renta.
- b) La opción por la transparencia de las socieda-
des de personas.

E.- Holanda.

- a) La imposición sobre la renta.
- b) La transparencia de las sociedades de personas;
especial referencia a las sociedades comanditaa
rias y sociedades de inversión.

F.- Gran Bretaña.

- a) La imposición sobre la renta
- b) La tributación de las sociedades de personas
("partnership")

4. Conclusiones.

1. Examen crítico de la normativa vigente.

Las normas vigentes sobre la transparencia plantean problemas desde el punto de vista de su corrección técnica y desde la perspectiva de su posible contradicción con normas de rango superior. Nos referiremos por separado a las normas con rango de Ley (A) y a las normas con rango inferior a Ley (B).

A.- Normas con rango de Ley,

El régimen de transparencia fiscal afecta al hecho imponible, incidiendo, por tanto, en materia reservada a Ley. Es introducido en nuestro ordenamiento por el artículo 12 de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y por el artículo 19 de la Ley 61/1978, de 27 de Noviembre, del Impuesto sobre Sociedades.

a) Su incorrección técnica.

La doctrina ha criticado estas normas desde el punto de vista del Derecho privado, poniendo de relieve la incorrecta utilización de algunos términos y conceptos ---

(860). A nuestro juicio, debe destacarse sobre todo la ubi
cación sistemática de las citadas normas, que no es la mis
ma en ambas Leyes, y que en las dos es incorrecta: entre
los preceptos dedicados a los sujetos pasivos en la Ley del
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas; y en mate
ria de base imponible en la del Impuesto sobre Sociedades.
Hubiera sido más adecuado incluir en el capítulo dedicado
al hecho imponible un precepto sentando el principio de
transparencia, sin perjuicio de otras referencias complemen
tarias en los lugares correspondientes. Por otra parte, la
redacción de las Leyes no es idéntica, pese a la escasa di
ferencia temporal entre una y otra. La Ley del Impuesto so
bre Sociedades omite la transparencia impropia, en congruen
cia con su delimitación de los sujetos pasivos exigiendo el
requisito de la personalidad jurídica; precisa la forma en
que los beneficios fiscales se aplicarán a las sociedades
transparentes; y añade algunos supuestos especiales de
transparencia. También hay que señalar las numerosas lagu-
nas existentes, y la falta de claridad de esta normativa.
En los capítulos siguientes tendremos ocasión de ver nume-
rosos ejemplos.

(860).- Vid, por todos, R. Illescas Ortíz, Consideraciones
privatistas sobre el régimen de imputación fiscal,
Civitas, R.E.D.F., núm. 21, págs. 37 y ss.

b) El problema de su posible inconstitucionalidad.

Mayor gravedad revistiría, en su caso, la colisión del régimen de transparencia con los preceptos constitucionales. El tema ha sido suscitado fundamentalmente por H. Salvador Bullón, quien considera "muy posible" que el régimen de transparencia fiscal de sociedades, especialmente en su modalidad forzosa o preceptiva, sea inconstitucional (861). Esta opinión se basa en los siguientes puntos:

- Existen una serie de derechos y libertades fundamentales de las personas jurídicas, que son, en principio, los mismos que los de las personas físicas. Expresamente el autor se refiere al derecho a la vida y a la integridad (la disolución y extinción de las personas jurídicas no puede ser impuesta por el Estado), al derecho al honor, a la intimidad personal, a la propia imagen, etc. (862).

- Violación concreta del artículo 9, apartado 2 de la Constitución, según el cual "corresponde a los poderes públicos promover las condiciones para que la libertad y la igualdad del individuo y de los grupos en que se integra sean reales y efectivas; remover los obstáculos que impidan o dificulten su plenitud, y facilitar la participación de todos los ciudadanos en la vida política, económi-

(861).- H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades, Cirde, Madrid, 1981, págs. 157 y ss.

(862).- H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades,

ca, cultural y social". Esta violación se produce, según el autor citado, porque los preceptos sobre transparencia fiscal "impiden o dificultan su libertad de disponer de los propios beneficios cada sociedad, decidiendo libremente el reparto o no de los mismos. Siendo la persona jurídica propietaria del patrimonio social, y produciendo éste beneficios -a consecuencia de la actividad mercantil o de la índole que sea-, es claro que la libertad real y efectiva es poder disponer del fruto de esa actividad". Además "se veda o impide la igualdad entre el individuo y estos grupos o sociedades", y finalmente "se ponen por el poder público... obstáculos que impiden o dificultan la plenitud de esas sociedades" (683).

- Infracción del apartado 1 del artículo 31 de la Constitución, ya que "La sociedad transparente no contribuye al sostenimiento de los gastos públicos. Con violación del principio de generalidad... En consecuencia forzosa, tampoco lo hace en razón o de acuerdo con su capacidad económica". Se infringe también, según H. Salvador Bullón, el principio de igualdad, pues "entre dos sociedades de las mismas dimensiones y características económicas, pero que una sea de tributación normal y otra transparente -forzosa

cit., págs. 162-163.

(863).- H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades, cit., págs. 170-171.

mente o por opción legal-, aun con igualdad de capacidad económica, la primera tributará y la segunda no". Finalmente, "ello llevaasimismo a imposibilitar, o dificultar al menos, la aplicación del principio de progresividad, ya que como éste entra en juego gravando más (o con tipo impositivo superior) las rentas mayores, como la renta de la sociedad se fracciona o diluye entre los socios no puede llegarse a tipos tributarios superiores" (864).

Fácilmente se aprecia lo endeble y artificioso de estos argumentos. El primero, referido a los derechos de las personas jurídicas, se basa en el ya denunciado prejuicio antropológico, que lleva a H. Salvador Bullón a predicar las mismas consecuencias de la existencia de una persona física que de la atribución de personalidad a una entidad jurídica. Y esto hasta límites insospechados, afirmando con toda claridad el "derecho a la vida y a la integridad" de las personas jurídicas.

Respecto al artículo 9.2 de la Constitución, entendemos que no contiene obstáculo alguno a la transparencia. Este artículo, inspirado en la Constitución italiana, tiene un ámbito de aplicación muy distinto. Rectamente entendido, cuando menciona a los "grupos" en que el individuo se inte

(864).- H. Salvador Bullón, La Transparencia de Sociedades, cit., págs. 172 a 174.

gra, no hace referencia a las personas jurídicas, sino a grupos de tipo social, político e incluso económico, pero no al régimen tributario de las sociedades, para el que existen artículos específicos.

El precepto constitucional que puede ser seriamente esgrimido frente a la transparencia, es el artículo 31. 1. Pero no por las razones que expone el autor citado. En efecto, la capacidad contributiva se predica, como vimos, del individuo, por lo que al quedar "no sujetas" ciertas sociedades no se produce una quiebra del principio de generalidad. En cuanto a la progresividad, no dejan de ser extrañas las palabras de Salvador Bullón, según el cual ésta se ve mitigada porque "como la renta de la sociedad se fracciona... no puede llegarse a tipos tributarios superiores". Como es sabido, el Impuesto sobre Sociedades no es un gravamen progresivo, sino proporcional. Y, sobre todo, al imputar la renta en la base imponible de los socios, éstos tributarán a un tipo más elevado por su impuesto personal, con lo que la progresividad no se elimina en el régimen de transparencia, sino al contrario, se realiza plenamente, cosa que no sucede con el sistema tradicional si la sociedad no reparte dividendos.

Los puntos que ofrecen problema a la luz del principio de capacidad contributiva son, en nuestra opinión, la posible discriminación que la transparencia supone, y la eventual falta de liquidez del socio que tributa por una renta que no ha realmente percibido, aunque sí "obtenido"

en el sentido jurídico-tributario en que se emplea esta expresión, como equivalente de haber "realizado el hecho imponible". La discriminación puede surgir al no generalizar se el régimen de transparencia a todas las sociedades. Pero, en rigor, y aunque obviamente no haya neutralidad del impuesto, no se atenta contra el principio de igualdad, ya que quienes están en las mismas circunstancias (número de socios y cifra de capital social, por ejemplo) reciben el mismo tratamiento tributario.

Mayor interés presenta la posible falta de liquidez del contribuyente por transparencia. Aunque no unánime, la opinión mayoritaria entiende que sólo posee capacidad contributiva quien actualmente dispone de medios suficientes para hacer frente al impuesto. En casos extremos, el socio que sólo obtiene rentas en transparencia, de una sociedad que no ha repartido beneficios, podría verse en esa situación de iliquidez. Entendemos, sin embargo, que no cabe afirmar la inconstitucionalidad de la transparencia. En el régimen de transparencia voluntaria esa situación ha sido aceptada por el socio. En la necesaria, éste tendrá normalmente el grado de influencia sobre la sociedad suficiente para que ésta reparta la cuantía de beneficios que precisa. Sólo cabría, de forma individualizada, solicitar el amparo constitucional en el caso extremo e inusual en que efectivamente se produjera la falta de liquidez del contribuyente.

Sin embargo, el problema podría haberse soluciona

do fácilmente estableciendo un mecanismo semejante a la retención, para los beneficios imputados por transparencia. Naturalmente, no sería una retención en sentido técnico. Quizás la forma más conveniente de efectuar esta innovación que proponemos, sería la obligación de realizar un pago a cuenta del futuro impuesto personal sobre la renta, de un porcentaje del beneficio social imputable a cada socio. Para simplificar su aplicación, este porcentaje podría ser fijo, sin tener en cuenta el número de hijos y otras circunstancias personales del contribuyente. Asimismo, la propia sociedad debería quedar obligada en nombre propio, como sustituto del contribuyente, a realizar por cuenta de éste el ingreso en el Tesoro. La obligación surgiría al aprobar el balance, es decir, en el momento en que se realiza la imputación de rendimientos. Posteriormente el socio descontaría de su cuota líquida la cantidad que le correspondía, fácil de determinar una vez conocida la cuantía del beneficio que se le ha imputado. Este sistema, se asemeja mucho al de crédito de impuesto total, aunque, a nuestro juicio, el pago a cuenta no debería considerarse como un impuesto sobre sociedades porque falta en él la finalidad propia del impuesto, la razón unitaria que informa este instituto jurídico, y que, como vimos, era la de contribuir al sostenimiento de los gastos públicos según la capacidad contributiva. Esta finalidad exige que el pago sea definitivo (865).La

(865).- El problema que se plantea es, en el fondo,

figura que se propone tiene una finalidad distinta: evitar problemas de liquidez al socio. Por otro lado, este mecanismo paliaría en parte la dilación que actualmente se produce en el régimen de transparencia, al tributar el beneficio social por el impuesto sobre la renta del socio correspondiente al año en que se aprueba el balance, y no al año en que la sociedad obtiene el beneficio.

la posibilidad de impuestos "a cuenta" de otro impuesto. Obsérvese que los así denominados en el sistema anterior eran efectivamente impuestos, pero no eran "a cuenta", sino definitivos, ya que no procedía en ningún caso devolución. Su finalidad era contribuir según una cierta capacidad contributiva. Luego, en el Impuesto General sobre la Renta, al medir la capacidad contributiva derivada de la renta global, se tenía en cuenta esa capacidad contributiva (podríamos añadir: parcial) que ya había sido gravada. Pero como el impuesto a cuenta se fundaba en una capacidad contributiva, no había devolución de lo pagado por este concepto, aunque excediese de la cuantía correspondiente al impuesto general.

La figura que se propone consiste en un pago "a cuenta", pero en este caso no es, entendemos, un impuesto. Su finalidad, en el fondo, es gravar la misma capacidad contributiva que grava el impuesto personal sobre la renta del socio. Es una obligación de contenido pecuniario, distinta de la obligación tributaria, pero que se integra en el mismo tributo (Vid. supra, el concepto de tributo como instituto jurídico).

B.- Normas reglamentarias.

La regulación de la transparencia fiscal ha sido completada mínimamente por el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aprobado por Real Decreto 2.615/1979, de 2 de noviembre (B.O.E. de 14, 15 y 16 de noviembre), en cuyo preámbulo se dice: "el amplio y detallado desarrollo" que recibe el régimen de transparencia. Al ir a cumplirse los dos primeros años de vigencia de este texto se ha visto la necesidad de publicar una nueva versión que recogiese las disposiciones reglamentarias dictadas en ese período de tiempo y desarrollase y aclarase algunos preceptos legales, entre ellos, los relativos a la transparencia fiscal. En consecuencia, se aprobó un nuevo texto del Reglamento, por Real Decreto 2.364/ 1981, de 3 de agosto (B.O.E. de 24, 26 y 27 de octubre). Es de esperar que este nuevo texto "sea estable y único, en beneficio de la seguridad jurídica" (866).

La doctrina expuesta en las contestaciones a consultas de carácter vinculante por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se ha recogido en la Orden de 17 de abril de 1980, con la eficacia prevista en el artículo

(866).- Deseo formulado en el Dictamen del Consejo de Estado al nuevo Reglamento, núm. 43.209, de 25 de junio de 1981, pág. 5, al final de las observaciones de fondo.

lo 18 de la Ley General Tributaria (B.O.E. de 26 y 28 de abril). En el preámbulo de esta Orden se afirma que "esta misma actuación se seguirá en el futuro para las resoluciones y sentencias de los Tribunales, a medida que se vayan dictando", y se declara "el compromiso del Ministerio de Hacienda" de ir incorporando periódicamente estas disposiciones a los respectivos Reglamentos, "en aras de un seguro, cierto y fiel cumplimiento del deber de participación de los ciudadanos que subyace en el pago de todo tributo". Sin perjuicio de reconocer el esfuerzo realizado por ofrecer sistemáticamente la doctrina mantenida por la Administración, no cabe menos que expresar nuestras dudas sobre el servicio que la actualización periódica de los Reglamentos pueda prestar a la seguridad jurídica.

También se ha publicado, a la espera del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades, una selección de las contestaciones a las consultas vinculantes formuladas por los contribuyentes en relación con dicho Impuesto, como anexo a la Orden de 17 de junio de 1981 (B.O.E. de 18 de julio). Entre ellas figuran varias referidas a la transparencia fiscal.

a) Su incorrección técnica.

El Consejo de Estado ha ido, en sucesivas ocasiones, uniformando los criterios para la confección de Reglamentos. "Un reglamento, sobre todo si es de los que el ar-

título 9 de la Ley General Tributaria califica de generales, ha de reunir, además de la condición esencial de su legalidad, tres cualidades de buena técnica, a saber: ha de ser completo, claro y de fácil manejo" (867).

"Al pedir que un Reglamento general sea completo, quiere decirse que baste con acudir a él para tener a la mano toda la normativa vigente sobre la materia", cosa que no ocurre, con el texto que nos ocupa, en relación con el régimen de transparencia.

"La claridad es otra cualidad indispensable de un buen reglamento, y casi la única que justifica su existencia en un régimen político donde impera el principio de legalidad, pues de lo que se trata es de glosar los términos escuetos de la Ley para descender al detalle, colmar las lagunas y eliminar las dudas. De ahí que los reglamentos, y más los reglamentos fiscales, y más aún cuando es obligatoria la autoliquidación, deban redactarse -sin merma del rigor jurídico- con una terminología sencilla, fácilmente

(867).- Vid. Dictamen del Consejo de Estado núm. 43.541, de 28 de julio de 1981, al proyecto de R.D. por el que se aprueba el Reglamento del I.G.T.E. en el que se realizan algunas consideraciones generales de contenido "para ir sentando doctrina y uniformando criterios sobre la confección de Reglamentos" (págs. 9 a 13).

El Dictamen núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, al primer Reglamento del I.R.P.F., elogiaba el "con

comprensible, pensando que el verdadero destinatario de la norma no es el inspector sino el contribuyente". Tampoco esta cualidad es plenamente lograda al desarrollar los preceptos sobre transparencia, que en muchos casos son mera transcripción de la ley (868).

"Finalmente, un reglamento ha de ser de fácil manejo, lo cual requiere un buen índice, una sistemática rigurosa y evitar en lo posible las remisiones de unos preceptos a otros que convierten a la norma en una especie de crucigrama jurídico. Si a esto se añade una cierta armonía en la composición, se llegará a lo que los pandectistas alemanes califican de estética del Derecho" (869). En este

cienzudo trabajo" realizado por el Ministerio de Hacienda, que ofrece como resultado "un Proyecto de innegable calidad técnica y pleno rigor en el desarrollo de la Ley 44/1978, de 8 de septiembre" (pág.8)

(868).- Constituye una técnica incorrecta incluir en normas reglamentarias la transcripción de preceptos de las leyes, porque "ello introduce un factor de inseguridad en el Ordenamiento y de posible confusión acerca de lo vigente en cada momento, al poder quedar afectadas las disposiciones en caso de cambio de la ley y al poderse introducir aparentes modificaciones inadvertidas cuando la transcripción no es absolutamente literal o se saca de su contexto lo transcrito" (Vid. Sentencia del T.C., núm. 38/1982, de 22 de junio, fundamento jurídico 6; B.O.E. del 16 de julio, supl. al núm. 169, pág. 10).

(869).- Dictamen del C.E., núm. 43.541, de 28 de julio del 1981, págs. 11 y 12.

punto hay que tener en cuenta que la remisión a las normas del Impuesto sobre Sociedades, que ya establece la Ley, es tá plenamente justificada. Quizás cabría criticar la ausen cia de un criterio uniforme en las subdivisiones de los ar tículos del Reglamento, para las que normalmente se utili zan números, pero en alguna ocasión letras (por ejemplo, artículo 28). Y como ya precisara el Consejo de Estado al dictaminar el primer Reglamento (870), los artículos referentes a la transparencia fiscal constituyen la Sección Se gunda del Capítulo III, cuando por razones de sistemática deberían integrar un capítulo independiente.

b) El problema de su posible ilegalidad.

El Consejo de Estado también hace algunas conside raciones generales sobre este punto (871). La potestad re- glamentaria atribuida al Gobierno por el artículo 97 de la Constitución sólo es utilizable, caso de no mediar una Ley previa, en el ámbito doméstico. En materia tributaria es

(870).- Dictamen del C.E. núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, pág. 14; ésta y otras observaciones a la estructura formal del anteproyecto de Reglamento ya habían sido formuladas por la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, por escrito de 26 de febrero de 1979; no se tomaron en consideración, ni aún en los casos en que denunciaban errores materiales.

(871).- Dictamen del C.E., núm. 42.101, de 5 de julio de

precisa habilitación legal específica, sin que "puedan aceptarse habilitaciones indeterminadas o globales frente a los derechos de los ciudadanos". La reglamentación de "las cargas, gravámenes u obligaciones impuestas al contribuyente", esto es, la reglamentación de los aspectos sustantivos, requiere una habilitación específica. En cambio "el desarrollo reglamentario de los aspectos administrativos o de gestión" queda "suficientemente cubierta con la cláusula general de habilitación que se contiene en la disposición final tercera de la Ley 44/1979".

En relación con la competencia del Ministerio de Hacienda, entiende el Consejo de Estado que, dado el carácter derivado de su potestad reglamentaria, no prevista en el artículo 97 de la Constitución, ha de interpretarse en sentido estricto, por lo que "la circunstancia de haberse concretado en la disposición adicional primera de la Ley 44/1978, las facultades del Ministro de Hacienda... indica claramente que la voluntad del legislador fue limitar las facultades... a las que expresamente se consignan en la citada disposición adicional, ya que de lo contrario no tendría sentido dicha especificación".

Por estas razones, podría dudarse de la validez de varios preceptos reglamentarios, en los que se han desa-

rrollado con amplitud aspectos materiales o sustantivos del régimen de transparencia (como reconoce expresamente el preámbulo al primer Reglamento), sin que existiese una habilitación específica. Lo mismo ocurre con diversas órdenes ministeriales en que se aclaran algunos extremos de la transparencia, que no aparecen incluidos entre las materias de la disposición adicional primera. Y, obviamente, es in-- cuestionable la nulidad de los preceptos reglamentarios que contradicen lo dispuesto en la Ley (por ejemplo, el artículo 30 del Reglamento, que pretende limitar la opción por la transparencia a las sociedades cuyos miembros tributen por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas).

2. Antecedentes del régimen de transparencia.

Una opinión generalizada, sostiene el carácter no vedoso del régimen de transparencia fiscal, al ser introducido en nuestro ordenamiento positivo por la Ley del Impuesto sobre la Renta de 1978. Tanto el Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas como el del Impuesto sobre Sociedades, en sus respectivos preámbulos, presentan la transparencia como una novedad en el sistema tributario (872).

Sin embargo, como afirma Zurdo Ruiz-Ayucar, existen antecedentes de la transparencia fiscal, que según este autor se introduce en nuestro sistema tributario con la Ley de Reforma de 11 de junio de 1964, aunque "la transparencia de 1964 fue un fracaso, resultante... más de la insidia doctrinal y de la confusión administrativa que de la pereza le

(872).- Proyecto del I.R.P.F., Boletín Oficial de las Cortes, núm. 46, 11 de enero de 1978, pág. 746; Proyecto del I.S., Boletín Oficial de las Cortes, núm. 131, 20 de julio de 1978, pág. 2898, donde se dice textualmente que "el fenómeno de la transparencia fiscal se recoge por primera vez en nuestro sistema fiscal en el Impuesto sobre la Renta..." (Vid. Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 413).

El informe de la ponencia al proyecto de Ley del I.R.P.F. utiliza la novedad de la transparencia como argumento para rechazar diversas enmiendas, afirmando que se trata de "una novedad... que debe establecerse tan sólo con referencia a sociedades cuyas

gislativa" (873). Expondremos separadamente los antecedentes de la transparencia propia (A), necesaria (a) y voluntaria (b), y de la transparencia impropia (B).

A.- Antecedentes de la transparencia propia.

a) De la transparencia necesaria.

El artículo 2 de la Ley de 26 de diciembre de 1958 sobre régimen jurídico-fiscal en las Sociedades de Inversión Mobiliaria, y el artículo 6.3 de Texto Refundido del

características pongan claramente de manifiesto el predominio del elemento familiar o personalista sobre el ente social en sí mismo considerado"; "novedad... que debe ser ensayada con cautela, impidiendo que a través de ella se produzca la falta de pago del Impuesto de Sociedades..." (Vid. Civitas R. E.D.F., núm. 17-18, págs. 188-189).

(873).- Zurdo Ruíz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, R.D.F.H.P., núm. 142, pág. 736 (al estudio de los diferentes precedentes dedica las págs. 734 a 743)

La opinión de Zurdo ha sido seguida por varios autores: A. Ballesteros, La transparencia fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 26, págs. 297 y ss.; J. López Berenguer, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Aranzadi, Pamplona, 1980, pág. 101; B. Rodríguez Alonso, F. Hernández Gonzá-

Impuesto sobre las Rentas del Capital, contenían ya dos exenciones cuya aplicación conjunta pretendía lograr, como pone de relieve Gota Losada (874), la "transparencia tributaria" de estas Sociedades, es decir, que los rendimientos de los valores de su cartera tributen como si pertenecieran a sus socios, sin interposición de la Sociedad; aunque dicho propósito no se logra de manera plena.

Asimismo, la doctrina se refiere al artículo 38 de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre Medidas Urgentes de Reforma Fiscal, en el que se ve "una transparencia parcial (sobre beneficios acumulados)"; y en general a los artículos 38 a 40 de dicha Ley, en los que se contienen normas tendentes a evitar la elusión fiscal mediante sociedades en los supuestos de sociedades de inversión mobiliaria, transmisiones de bienes inmuebles a través de sociedades, y sociedades extranjeras sin establecimiento permanente titulares de bienes inmuebles que se enajenen (875).

lez y T. Luján Ojeda, Transparencia fiscal, R.D.F. H.P., núm. 152, págs. 295 y ss., según los cuales "la verdadera innovación de la Ley 44/78" radica en "la transparencia de los entes con personalidad jurídica", o sea en la transparencia propia (pág.297)

(874).- A. Gota Losada, Los fondos de inversión mobiliaria y los impuestos directos sobre la renta, H.P.E., núm. 12 (1971), págs. 119 y ss.

(875).- Vid. C. Palao Taboada, La "elusión fiscal mediante sociedades". Comentarios a los artículos 38 a 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977; A. Velasco

Una cierta "similitud" con la transparencia presen
tan, según J. V. Pedraza Bochons, las presunciones de repar
to de dividendos reguladas respecto al Impuesto sobre las
Rentas del Capital. Aunque no son un antecedente de la trans
parencia, pues ésta "no puede ser considerada como presun-
ción" y, además, "el criterio teleológico varía sustancial-
mente" (876). También se puede mencionar, a nivel de simi-
litud, el artículo 20.1 del Texto Refundido del Impuesto
General sobre la Renta de las Personas Físicas de 23 de

Alonso, La elusión fiscal en la Ley de Medidas Ur-
gentes, en Medidas Urgentes de la Reforma Fiscal,
I, I.E.F., Madrid, 1977, págs. 489 y ss.; J. A. Ví-
boras Jiménez, La elusión fiscal mediante socieda-
des, Civitas R.E.D.F., núm. 15-16, págs. 793 y ss.

Zurdo considera el artículo 38 de la Ley 50/1977
como antecedente de la transparencia (op. cit., pág.
742); lo mismo B. Rodríguez Alonso y otros (op. cit.
pág. 298), quienes además citan el artículo 9 de la
Ley de Arrendamientos Urbanos de 1964 (ibidem, pág.
297); H. Salvador Bullón, La transparencia de so-
ciedades, cit., pág. 16, afirma que "los principios
sobre transparencia en las sociedades se concretan
en los artículos 38, 39 y 40" de la citada Ley, aun
que más adelante (págs. 106-107) matiza que "propia-
mente hablando no se trata de un supuesto sobre
transparencia de sociedades, ya que no imputa los
beneficios a los socios... Se trata de evitar la
elusión del Impuesto sobre Sociedades, pero no el
de la Renta de las Personas Físicas".

- (876).- José V. Pedraza Bochons, Las presunciones de repar
to de dividendos en el Impuesto sobre las Rentas de
Capital, Civitas R.E.D.F., núm. 19, págs. 403 y ss.,
en especial pág. 442.

Diciembre de 1967, que preveía la atribución a los socios de signos externos que perteneciesen a entidades interpuestas.

Respecto a las entidades jurídicas constituídas para el ejercicio de una actividad profesional, el profesor Albiñana opina que "las actividades profesionales propiamente entendidas han de ser realizadas por los profesionales a tal fin titulados o autorizados. Luego las aludidas entidades jurídicas no realizan actividades lucrativas y sí, sólo, actúan para la realización en común de los gastos de los respectivos profesionales", por lo que "aún antes de la reforma tributaria... era de aplicación a estas entidades jurídicas el tratamiento (de transparencia)..." (877).

b) De la transparencia voluntaria.

El Derecho tributario español ha conocido, y conoce, diversas técnicas con la misma finalidad que la transparencia voluntaria: evitar la doble imposición económica de los dividendos. Asimismo, según Zurdo, el artículo 14.3 del Impuesto General de la Renta de las Personas Físicas (Texto Refundido de 1967) precisamente "lo que intenta es evitar la doble imposición económica e imponer un régimen

(877).- C. Albiñana García-Quintana, La personalidad jurídica societaria y el impuesto, cit., pág. 40.

de transparencia" (878). Pero, este artículo se refiere a entidades sin personalidad, y, además, aunque existen preceptos con una orientación teleológica similar a la de la transparencia, ninguno establece este régimen, al menos con carácter opcional. En consecuencia, cabe afirmar la radical novedad que la transparencia voluntaria supone en nuestro ordenamiento.

B.- Antecedentes de la transparencia impropia.

En relación con la transparencia impropia existen antecedentes más numerosos, y no sólo a nivel de similitud.

El artículo 108 de la Ley de Reforma Tributaria de 1964, desarrollado por Orden Ministerial de 20 de abril de 1966, disponía que "cuando diversas personas, sean físicas o sociedades o entidades jurídicas, se asocien para la realización de alguna actividad en común que favorezca el ejercicio de la propia, sin llegar a constituir una personalidad jurídica independiente, disfrutarán de la exención del Impuesto sobre Sociedades las asociaciones así consti-

(878).- Zurdo Ruiz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, cit., pág. 737.

tuídas, al amparo de las normas que sobre el particular dicte el Ministerio de Hacienda, siempre que cada una de las personas físicas y sociedades tributen efectivamente por el impuesto general o a cuenta que les pueda corresponder".

Pero, sobre todo, nos interesa el artículo 112.7 de la citada Ley de Reforma Tributaria (art. 14.3 del Texto Refundido de 23 de diciembre de 1967), que ha sido reproducido casi literalmente en el artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En él se establece que "los ingresos computables, correspondientes a las sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros y partícipes, respectivamente, según la norma aplicable en cada caso, y si ésta no constare a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales".

El escaso eco que este precepto tuvo en la doctrina y en la aplicación práctica del tributo ha sido estudiado con todo detalle por Zurdo Ruíz-Ayucar (879). La razón fundamental de ello fue la errónea colocación de este artículo, en el Texto Refundido, entre las normas del sujeto pasivo.

(879).- Zurdo Ruíz-Ayucar, El régimen de transparencia fis

La Ley de 1964 sometía a tributación a las "sociedades, entidades jurídicas, comunidades, explotaciones, asociaciones y demás empresas... denominadas sociedades y entidades jurídicas". Determinado el ámbito de aplicación, entraba en juego el artículo 112 que regulaba la determinación de la base imponible como diferencia entre ingresos computables y gastos fiscalmente deducibles, en relación con las personas físicas. El apartado 7 ordenaba, a estos efectos, "computar" los ingresos correspondientes a sociedades civiles, comunidades de bienes y demás entidades sin personalidad. Estas entidades se sometían al Impuesto sobre Sociedades para determinar su base, pero, llegado este momento, el rendimiento no debía quedar gravado por aquel impuesto, como sostenían los comentaristas, sino que debía "atribuirse" a los socios y partícipes, en la proporción correspondiente, como ordenaba la Ley. Existía, por tanto, aunque no se aplicó, un sistema de transparencia similar a la actual transparencia impropia, con la única diferencia de que para determinar la renta imputable se acudía a las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Al sistematizar el Texto Refundido del Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas, sólo se establecieron en el artículo 16 tres categorías de ingresos computables (correspondientes a impuestos a cuenta) con dos

únicas excepciones, plusvalías e ingresos foráneos. El artículo 112.7 de la Ley de Reforma Tributaria quedó des--colgado en el artículo 14.3 del Texto Refundido, separado de su sentido inicial que ordenaba computar estos rendi--mientos en la base, y asimilado, dentro de las normas dedi--cadas a los sujetos pasivos, a la "imputación de ingresos computables" que tenía lugar en el seno de la sociedad con--yugal. Este error de colocación sistemática se reproduce en el actual artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como ya hemos puesto de re--lieve, aunque esta vez sin las mismas consecuencias inter--pretativas, debido a que queda claramente establecida la no sujeción de las entidades sin personalidad al Impuesto sobre Sociedades.

Finalmente, dentro de los antecedentes de la trans--parencia impropia, hay que tener en cuenta que el principio de transparencia se recoge en el Impuesto extraordinario so--bre el Patrimonio de las Personas Físicas, en relación con las entidades sin personalidad. En efecto, el número tres del artículo cuarto de la Ley 50/1977, de 14 de noviembre, sobre medidas urgentes de reforma fiscal, dispone que "los bienes y derechos de que sean titulares las Entidades a las que se refiere el artículo treinta y tres de la Ley General Tributaria se atribuirán a los condueños, socios o partíci--pes, según la norma aplicable en cada caso, y si ésta no consta a la Administración en forma fehaciente, se atribui--rán por partes iguales".

3.- Panorama del Derecho comparado.

El preámbulo del proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades presenta la transparencia como un fenómeno reconocido "en las legislaciones fiscales de numerosos países" (880). Limitándonos a los principales países europeos, iremos viendo en líneas generales la estructura de la imposición sobre la renta en cada uno de ellos, y los regímenes de transparencia o que presenten una cierta semejanza con la imputación de rendimientos. Resumidamente, cabe afirmar que las sociedades de capitales están siempre sujetas a un impuesto autónomo, mientras que la normativa aplicable a las sociedades de personas varía de un Estado a otro, debido en gran parte a las divergencias en cuanto a la definición y forma de estas sociedades (881).

(880).- "En las legislaciones fiscales de numerosos países está reconocida la transparencia... Pero, mientras que las normas aplicables a las Sociedades de personas y Entidades sin fin de lucro suelen ser de carácter opcional para el contribuyente, las que se refieren a sociedades interpuestas o a evitar prácticas semejantes de evasión fiscal son, en general, de carácter sancionador", Boletín Oficial de las Cortes, núm. 131, 20 de julio de 1978, pág. 2898 (Vid. Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 413).

(881).- El Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark, cit., en especial págs. 79 y ss.) parece hacer referencia a un impuesto sobre las sociedades de capital. Ante las dificultades que plantea la armonización fiscal en este punto, la Comisión de las Comunidades, en

A.- Alemania.

a) La imposición sobre la renta.

El sistema fiscal alemán cuenta con tres clases de impuestos sobre la renta: Impuesto sobre la Renta de

su informe de 1980, se pregunta "si la solución no debería consistir en mantener los principios fundamentales actualmente aplicables por los Estados miembros, pero dando a las sociedades de personas -y eventualmente a las empresas individuales- la posibilidad de quedar incluidas voluntariamente en el campo de aplicación del impuesto de sociedades. Tal solución no conllevaría grandes cambios en las legislaciones nacionales y no tendría más que consecuencias limitadas" (Vid. R. Calle Saiz, Reflexiones fiscales. La adaptación impositiva de España a Europa y sus repercusiones económico-sociales, Instituto de Estudios Sociales, Madrid, 1980, en especial pág. 89).

Sobre el Derecho comparado vid. Carlo degli Abbatini, La tassazione del reddito della società di capitali negli Stati membri della Comunità Economica Europea, Cedam, Padua, 1973; Gerard Decourcelle, L'imposition des benefices des sociétés dans le marché commun, Ed. Cujas, París, 1970; Reboud, Systèmes fiscaux et Marché Commun, Sirey, 1960; UNICE, Les systèmes fiscaux des Pays membres de la C.E.E., Sirey, 1960; J. R. Van Wynendaele, Principes de Droit Fiscal des Sociétés, Etablissements Emile Bruylant, Bruselas, 1963; y las obras monográficas sobre la transparencia, citadas, en las que suelen recogerse resúmenes del Derecho comparado, aunque en muchos casos erróneos o desfasados; la normativa de los países de la C.E.E., actualizada periódicamente, en Pierre Fonteneau, Fiscalité Européenne, editada por "Les cahiers fiscaux europeens", París.

las Personas Físicas, Impuesto sobre la renta de las corpo
raciones, e Impuesto cultural.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físi--
cas (Einkommensteuer) (882) grava únicamente las rentas ob
tenidas por los individuos, distinguiendo dos grupos de ren
ta por su origen. A cada uno se aplica un sistema de evalua
ción diferente. El primero incluye los salarios, los rendi
mientos de capital mobiliario, etc., y la renta se calcula
según un método simplificado, consistente en determinar la
diferencia monetaria entre ingresos y gastos. El segundo
comprende las rentas derivadas de explotaciones agrícolas
y forestales, de explotaciones industriales, comerciales o
artesanales, y de actividades profesionales no asalariadas.
Para determinar el beneficio imponible se aplica un princi
pio original y característico del sistema alemán, el del
balance fiscal (Steuerbilanz), que consiste en comparar la
variación del activo del balance fiscal entre el inicio y
el fin del período impositivo.

El Impuesto sobre las Corporaciones (Körperschaft-
steuer), grava a las sociedades de capitales y a otras enti-

(882).- Aparte de la Abgabenordnung de 1977, la base positi
va de este impuesto es la Ley del Impuesto (Ein--
kommensteuergesetz) en su redacción de 21 de junio
de 1979, publicada en el Bundesgesetzblatt, I, pág.
721; el decreto de aplicación (Einkommensteuer-
Durchführungsverordnung) de 5 de diciembre de 1977

dades asimiladas a aquéllas. La nueva Ley, entrada en vigor el uno de enero de 1977 (883), ha supuesto profundos cambios en este tributo. Anteriormente, para paliar la doble imposición económica de los dividendos, existía un tipo de gravamen diferente para los beneficios distribuidos (15 por ciento) y los beneficios destinados a reservas (51 por ciento). En la nueva Ley se ha optado por eliminar totalmente la doble imposición, equiparando al socio de una sociedad de capitales al de una sociedad de personas o a un empresario individual. Para ello se ha introducido un sistema de crédito de impuesto total, sencillo en teoría, pero cuya aplicación práctica reviste una gran complejidad, debido en parte a la oscuridad terminológica de los textos legales. En consecuencia, se han modificado otras disposiciones tendentes a suprimir la doble imposición en casos de grupos de sociedades, como era el régimen privilegiado de "Organschaft" (que se mantiene, sin embargo, para permitir la compensación de pérdidas y beneficios y la consolidación de balances entre las sociedades miembros del grupo) y el privilegio de participación (Schachtelprivileg).

Dentro de los sujetos pasivos del "Körperschaftsteuer" se distingue la obligación ilimitada (que se extien

(BQBL, I, pág. 2443); y las directrices (Einkommensteuer-Richtlinien) de 22 de mayo de 1979 (Bundessteuerblatt, I, pág. 901).

(883).- Körperschaftsteuergesetz (de 31 de agosto de 1976),

de a todas las rentas de la sociedad) y la obligación limitada (que sólo comprende las rentas obtenidas en Alemania). Sólo quedan ilimitadamente sujetas a este impuesto las sociedades que enumera la ley que tengan su sede o administración en el territorio del Estado. Estas sociedades son: las de capitales, entre las que se incluyen fundamentalmente la sociedad anónima (Aktiengesellschaft), la sociedad de responsabilidad limitada (Gesellschaft mit beschränkter Haftung) y la sociedad comanditaria por acciones (Kommanditgesellschaft auf Aktien); las cooperativas y las mutuas; otras personas jurídicas de Derecho privado; los patrimonios de afectación sin personalidad jurídica; y, por último, las corporaciones de Derecho público que realizan actividades industriales y comerciales.

El Impuesto cultural es un tributo recaudado por las corporaciones religiosas, reconocidas por el Derecho público, entre sus miembros, en el que se toma como base la renta de las personas físicas.

- b) La tributación de las sociedades de personas que realizan actividades comerciales o industriales ("Einkünfte aus gewerbebetrieb"); especial referencia a la "Bilanzbündeltheorie".

En el Derecho alemán las sociedades de personas no están dotadas de personalidad jurídica, y aunque, como hemos visto, están sujetas al Impuesto sobre Corporaciones algunas entidades sin personalidad, hay que precisar que en ningún caso tributan por dicho impuesto las sociedades y entidades cuya renta se grava a través del impuesto sobre la renta de las personas físicas del socio. El parágrafo 15 de la "Einkommensteuergesetz" enumera los rendimientos procedentes de explotaciones comerciales o industriales (Einkünfte aus Gewerbebetrieb) que han de incluirse en la renta de las personas físicas, a efectos del Impuesto personal sobre la Renta de las Personas Físicas, y entre ellos incluye expresamente la parte del beneficio que corresponda a cada socio de una sociedad colectiva o comanditaria simple, o al socio personalmente responsable de una sociedad comanditaria por acciones. Esta imputación de rendimientos al socio, a efectos de su impuesto personal, excluye, por tanto, la tributación por el Impuesto sobre Corporaciones. En este sentido, cabe afirmar que el principio de transparencia se aplica con carácter general a las sociedades de personas en el Derecho alemán.

En estos supuestos, los socios se consideran empresarios (y no la sociedad, colectiva o comanditaria simple)

y el balance de la sociedad se considera como suma de los balances individuales (Bilanzbündeltheorie) de manera que la renta se determina unitariamente, pero el impuesto grava a cada socio. Estas ideas, como veremos, han sido acogidas, en el sistema español, para la transparencia impropia, en la que la Administración entiende que cada comunero es empresario, aunque basta la llevanza de registros únicos por la comunidad.

B.- Italia.

a) La imposición sobre la renta.

La imposición sobre la renta ha sido objeto de una profunda reforma en Italia, en 1973, y desde esa fecha hasta nuestros días se han producido también reformas parciales de cierta importancia (884).

(884).- Los textos fundamentales datan de 1973 y son los siguientes Decretos del Presidente de la República: D.P.R. núm. 597 (Imposta sul reddito delle persone fisiche); D.P.R. núm. 598 (Imposta sul reddito delle persone giuridiche); y tres normas comunes a ambos impuestos, el D.P.R. núm. 600 (Accertamento delle imposte sui redditi), el D.P.R. núm. 601 (Agevolazioni fiscali in materia di imposte dirette)

Son sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta (Imposta sul reddito delle persone fisiche) únicamente las personas físicas. El impuesto recae sobre la renta global neta del contribuyente, en la que se incluyen las rentas imputadas al mismo por transparencia. Para determinar la base imponible se aplican normas distintas a cada una de las siguientes clases de rendimientos: rendimientos de capital inmobiliario (redditi fondiari), de capital mobiliario (redditi di capitale), de trabajo (redditi de lavoro), de empresa (redditi d'impresa), y rendimientos diversos.

El Impuesto sobre la renta de las personas jurídicas (Imposta sul reddito delle persone giuridiche) se aplica a las siguientes entidades: en función de su forma jurídica, a las sociedades anónimas, de responsabilidad limitada, comanditarias por acciones, cooperativas y mutuas; en función del carácter comercial de su actividad, a otras organizaciones, públicas o privadas, con o sin personalidad

y el D.P.R. núm. 602 (Riscossione delle imposte sui redditi).

Ha habido posteriores modificaciones del D.P.R. núm. 597, entre ellas la introducida por la Ley núm. 114, de 13 de abril de 1977. En 1980 se dictaron dos Decretos-leyes (núm. 288, de 3 de julio; y núm. 503, de 30 de agosto) que afectaban a varios impuestos, entre ellos los impuestos sobre la renta, pero no han sido objeto de ratificación legislativa, aunque su validez para los actos realizados antes del 30 de septiembre de 1980 ha sido mantenida por la Ley núm. 687, de 28 de octubre de 1980.

jurídica, excluidas las sociedades transparentes; y a todo tipo de entidades (salvo asociaciones en participación) que no tengan en Italia su sede legal o administrativa o el objeto principal de su actividad.

b) La "trasparenza fiscale del reddito" de las sociedades de personas.

En los supuestos de sociedades de personas, a las que el ordenamiento italiano no reconoce personalidad jurídica independiente, la renta se entiende obtenida por los socios "attraverso la società", esto es, por transparencia. En efecto, la renta de las sociedades simples, en nombre colectivo y comanditarias simples (art. 5 del D.P.R. núm. 597), así como la de las empresas familiares (nueva categoría, creada por el art. 89 de la Ley núm. 151, de 19 de mayo de 1975), que tengan en el territorio del Estado su sede legal o administrativa o el objeto principal de su actividad, se imputan a cada socio en proporción a su porcentaje de participación en los beneficios, e independientemente de su efectiva percepción. Salvo que dicho porcentaje de participación conste en acta notarial o escritura válida, se presume que es igual para todos los socios. A los efectos de la aplicación de este régimen, las sociedades de hecho se asimilan a las sociedades en nombre colectivo (si realizan actividades empresariales) o a las sociedades simples. Las sociedades y asociaciones constituídas entre artistas o miembros de profesiones liberales para el ejerci-

cio de su arte o profesión, distintas de las enumeradas más arriba y que no estén dotadas de personalidad jurídica, también se asimilan a las sociedades simples.

Para determinar la cuantía de la deuda, el artículo 6 del D.P.R núm. 597, establece que las rentas de las sociedades en nombre colectivo y comanditarias simples, cualquiera que sea su fuente y cualquiera que sea el objeto de la sociedad, se consideran rentas empresariales (redditi d'impresa) y se determinan unitariamente según las normas relativas a esta categoría de rentas.

Las sociedades transparentes deben presentar declaración, para determinar el impuesto personal, sobre la renta o sobre sociedades, debido por cada uno de sus miembros. La declaración abarca los distintos elementos activos y pasivos de los que resulta la renta imponible, incluidos los datos y documentos previstos para las personas jurídicas, así como la lista de socios, con indicación del domicilio de cada uno y de su participación en los beneficios. Las sociedades simples (y entidades asimiladas) y las pequeñas empresas a las que se permite una contabilidad simplificada, no están obligadas a presentar balance, pero las demás sociedades transparentes (y los empresarios individuales) deben acompañar a su declaración una copia del balance y de la cuenta de pérdidas y ganancias, redactadas conforme a las disposiciones del Código Civil (aunque se trate de contribuyentes que no estén obligados por este Código a la redacción del balance y cuenta de pérdidas y ganancias).

C.- Francia

a) La imposición sobre la renta.

El sistema moderno francés de imposición sobre la renta nace en la reforma de 1948, en la que se intenta unificar el Impuesto sobre la renta de las personas físicas (Impôt sur le revenue des personnes physiques) y se crea el Impuesto sobre sociedades (Impôt sur les sociétés). Ya en esa fecha, ciertas formas societarias pueden elegir entre la imposición autónoma y el régimen de transparencia. Posteriormente, a través de sucesivas reformas parciales (1959, 1965, 1976, 1979), se llega a la situación actual en que existen numerosos casos de transparencia.

El impuesto sobre la renta de las personas físicas grava exclusivamente a éstas, a las que se imputan, en su caso, las rentas de las sociedades transparentes. El impuesto sobre sociedades se aplica, en principio, sólo a las sociedades de capitales, mientras que las sociedades de personas tributan en transparencia, salvo que opten por quedar sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Las normas sobre la determinación del beneficio gravado por éste último impuesto, son similares a las que se aplican para determinar los beneficios industriales y comerciales gravados en el impuesto sobre la renta, por lo que la conveniencia o no de tributar en transparencia depende casi exclusivamente del tipo de gravamen que se aplica en cada caso.

En concreto, el artículo 206 del "Code Général des Impôts" se refiere expresamente como sujetos pasivos de pleno derecho por el Impuesto sobre Sociedades a las sociedades anónimas; comanditarias por acciones; de responsabilidad limitada; cooperativas; establecimientos públicos; organismos estatales con autonomía financiera, organismos de los departamentos y comunas, y demás personas jurídicas que realicen una explotación comercial u operaciones de carácter lucrativo; sociedades civiles que revistan una de las anteriores formas jurídicas o que realicen operaciones que conllevarían el sometimiento de sus beneficios al impuesto sobre la renta en calidad de beneficios industriales y comerciales; y sociedades transparentes que hayan optado expresamente por su sujeción al Impuesto sobre Sociedades.

- b) Las sociedades transparentes ("sociétés transparentes"): sociedades de personas; supuestos especiales.

Las sociedades de personas tributan en régimen de transparencia. Pero pueden optar por ser tratadas como sociedades de capitales y tributar por el Impuesto sobre Sociedades. Este derecho de opción sólo puede ser ejercitado una sola vez, antes del uno de abril de cada año, y según el artículo 239.2 del "Code Général des Impôts" es irrevocable. En concreto, este es el régimen aplicable a las siguientes sociedades:

- Sociedades en nombre colectivo

- Sociedades comanditarias simples: en este caso el Impuesto sobre Sociedades grava necesariamente la parte del beneficio que corresponde a los socios con responsabilidad limitada; los socios ilimitadamente responsables tributan en transparencia, salvo que opten por el Impuesto sobre Sociedades.

- Sociedades en participación: también aquí el Impuesto sobre Sociedades grava necesariamente la parte del beneficio correspondiente a los socios cuya responsabilidad sea limitada o cuya identidad no haya sido revelada a la Administración financiera. El resto de los beneficios, salvo ejercicio del derecho de opción, se grava a través del impuesto personal sobre la renta de los socios.

- Sociedades de hecho, cuyo régimen tributario se equipara al de las sociedades en participación (artículo 6 de la Ley de 21 de diciembre de 1979).

- Copropiedad de buques, cuyo régimen es idéntico al de la sociedad en participación.

- Sociedades civiles que no revistan, de hecho o de derecho, la forma de sociedades por acciones o de sociedades de responsabilidad limitada y que no se dediquen a operaciones industriales y comerciales (es decir, las sociedades civiles no sujetas al Impuesto sobre Sociedades por

su forma jurídica o actividad).

Además de las sociedades mencionadas hasta ahora, existen en el ordenamiento tributario francés una serie de supuestos especiales de transparencia, entre los que se incluyen ciertas sociedades de capitales, y que suponen una excepción al criterio normal de delimitación entre el Impuesto sobre Sociedades y el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Tales supuestos especiales son:

- Sociedades de responsabilidad limitada de base familiar (art. 239 del C.G.I; Decreto núm. 55-594 de 20 de mayo de 1955), que han podido optar hasta 1960 por el régimen de las sociedades de personas.

- Ciertas agrupaciones forestales y agrícolas (Decreto núm. 54-1302, de 30 de diciembre de 1954; Ley 67-821, de 23 de septiembre de 1967; Ley 71-384, de 22 de mayo de 1971) y las agrupaciones de interés económico (groupements d'interêt économique).

- Las sociedades inmobiliarias de copropiedad, para las que el artículo 1655 ter. del "Code Général des Impôts" prevé un régimen especial de transparencia, que no está limitado, como el régimen general de transparencia, a la imposición sobre la renta, sino que se extiende a otros tributos.

- Ciertas sociedades civiles contempladas en el

artículo 239 ter del C.G.I., dedicadas a la construcción y venta de viviendas, pese a que por su actividad estarían sujetas de pleno derecho al Impuesto sobre Sociedades, si se aplicaran los criterios generales.

- Los organismos de desarrollo económico y social cuyos ejemplos típicos son las sociedades nacionales de inversión, las sociedades de inversión de capital variable y las sociedades de desarrollo regional, regidas por el artículo 208 del C.G.I.

Sociedades de inversión que tengan por objeto la gestión de una cartera de valores, y que adopten la forma de sociedad civil; etc.

D.- Bélgica.

a) La imposición sobre la renta.

La actual estructura de la imposición sobre la renta en Bélgica deriva de la Ley de 20 de noviembre de 1962, sin duda la más importante desde la reforma de 1919. El antiguo sistema de impuestos cedulares es sustituido en esa fecha por un impuesto único sobre la renta global del contribuyente. Este impuesto varía según la cualidad del sujeto pasivo, distinguiéndose así:

- El impuesto sobre las personas físicas (Impôt des personnes physiques) que grava a los residentes, por el conjunto de todas sus rentas, cualquiera que sea su na turaleza y origen.

- El Impuesto de Sociedades (Impôt des sociétés) que grava a las personas jurídicas residentes en Bélgica que ejercen operaciones de carácter lucrativo.

- El Impuesto de las Personas jurídicas (Impôt des personnes morales) al que están sujetas las entidades do tas de personalidad jurídica y residentes en Bélgica que no realicen actividades con una finalidad lucrativa.

- El Impuesto de los no-residentes (Impôt des non-résidents), que grava a las personas, físicas o jurídicas, no residentes en Bélgica, por los rendimientos obtenidos o satisfechos en el territorio del Estado.

b) La opción por la transparencia de las sociedades de personas.

En el sistema tributario belga existe la transparencia voluntaria y la transparencia impropia, regulada de un modo muy parecido al que posteriormente seguiría el Derecho español, por lo que es pertinente un cierto detenimiento en el estudio de estos supuestos. Expondremos sucesivamente las entidades que tributan en transparencia, los

requisitos para optar por este régimen, los efectos de la opción, y las normas relativas a la determinación de la renta imputable a cada socio.

a') Transparencia impropia: las entidades no dotadas de personalidad jurídica (sociedades en participación, por ejemplo) no están sometidas a ningún impuesto, ni sobre sociedades, ni sobre personas jurídicas. Cada uno de los miembros de estas entidades tributará, en su Impuesto sobre las personas físicas, por la parte del beneficio social que le corresponda.

b') Sociedades de personas: las sociedades con personalidad jurídica tributan, en principio, por el Impuesto sobre Sociedades o por el Impuesto sobre las Personas Jurídicas. Sin embargo, las sociedades colectivas, comandita--rias, cooperativas y las de responsabilidad limitada pue--den optar, reuniendo ciertos requisitos, por el régimen de transparencia fiscal (885). La doctrina suele referirse a estos cuatro tipos de sociedades con la expresión "sociedades de personas", pero, según el Código del Comercio belga,

(885).- Vid. artículo 95 del "Code des impôts sur le reve--nue", desarrollado por los artículos 58 a 64 del "Arrêté royal d'execution".

las sociedades de responsabilidad limitada se incluyen ge
neralmente entre las sociedades de capitales.

Las demás sociedades (arónimas, comanditarias por
acciones) están excluidas de la transparencia opcional.

c') Requisitos para optar por el régimen de trans
parencia: aparte de tratarse de alguna de las sociedades
de personas enumeradas en el apartado anterior, es preciso
que no obtengan rendimientos del extranjero, y que todos
los socios sean personas físicas. El derecho de opción ha
sido muy limitado por el "Arrêté Royal", exigiendo además
que el último día del primer período impositivo en el que
se ejercita la opción, la sociedad cuente con un máximo de
15 socios, y el capital invertido no supere los cinco millon
es de francos belgas. La decisión debe ser tomada por una
nimidad.

d') Efectos de la opción: como consecuencia de la
opción, los beneficios de la sociedad se consideran renta de
los socios, y bajo la denominación "attributions aux asso--
ciés", se integran en la base imponible del Impuesto de las
personas físicas correspondiente a cada uno de los socios.
La transparencia dura necesariamente un mínimo de tres pe-
ríodos impositivos sucesivos. La opción se entiende renova
da tácitamente, salvo que se produzca una decisión en sen-
tido contrario por parte de los socios, o dejen de cumplir

se los requisitos antes enumerados.

e') Determinación del beneficio imputable a cada socio: para determinar el beneficio o pérdida de cada socio se suman las cantidades que ha percibido efectivamente y su cuota de participación en el beneficio o pérdida de la sociedad. Este último es la suma algebraica de los beneficios destinados a reservas y de los gastos deducibles. Todas las sumas atribuidas a los socios se consideran "rendimientos profesionales". Esta categoría (que junto con las rentas de la propiedad inmobiliaria, rendimientos del capital mobiliario y rendimientos diversos, conforman la renta global de la persona física en el Derecho belga) incluye el equivalente a los rendimientos del trabajo personal más los rendimientos de actividades empresariales, profesionales o artísticas en nuestra legislación. Las diversas deducciones que corresponderían a la sociedad, así como las "precomptes" (institución peculiar belga, que supone la subsistencia de la antigua imposición cedular con el carácter de impuestos a cuenta) se reparten entre los miembros de la sociedad transparente con los mismos criterios que se siguen para la distribución del beneficio.

E.- Holanda.

a) La imposición sobre la renta.

En la imposición sobre la renta, el sistema tributario holandés, como el de la mayoría de los países, conoce un Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y un Impuesto sobre Sociedades, que se distinguen en función de sus respectivos sujetos pasivos, y por las diferentes modalidades de liquidación y recaudación.

El Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas grava la renta global de la persona física, que se obtiene por la suma algebraica de las siguientes categorías de rendimientos netos, para cada una de las cuales existen normas de evaluación peculiares: rendimientos que tengan carácter de beneficio; rendimientos que no tengan carácter de beneficio; y rendimientos procedentes de una "participación importante". La evaluación de los primeros es muy similar a la evaluación de la renta gravada por el Impuesto sobre Sociedades.

Al Impuesto sobre Sociedades (Vennootschapsbelasting) están sujetas: las sociedades anónimas, sociedades comanditarias por acciones y demás sociedades cuyo capital esté dividido, en todo o en parte, en acciones; cooperativas y mutuas; otras personas jurídicas de Derecho privado y las asociaciones sin personalidad cuando exploten una empresa; los fondos de inversión; y ciertas empresas del sec-

tor público.

- b) La transparencia de las sociedades de personas; especial referencia a las sociedades comanditarias y sociedades de inversión.

Son gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos con carácter de beneficio, los obtenidos por el contribuyente de una gestión empresarial, ya se trate de una empresa individual o de una sociedad de personas (sociedad civil, sociedad colectiva o sociedad comanditaria). Se incluye cualquier tipo de participación, que no sea en calidad de accionista, en el capital de la empresa. La cuota de participación se determina según los derechos sobre las reservas sociales.

En relación con las sociedades comanditarias, son posibles tres situaciones:

- Sociedad comanditaria por acciones, es decir, en la que la participación del socio comanditario es transmisible sin el consentimiento de los demás socios (la emisión de títulos no es, pues, el criterio para delimitar esta figura). En estos casos, la sociedad está sometida al Impuesto sobre Sociedades. Las cantidades recibidas por los administradores se consideran rendimientos con carácter de beneficio y se gravan por el Impuesto personal sobre la Renta, aunque son deducibles por la sociedad. Los beneficios

sociales distribuidos a los socios comanditarios se consideraran dividendos a todos los efectos: no son deducibles del Impuesto sobre Sociedades; son objeto de retención en concepto de impuesto sobre dividendos; y son gravados por el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como rendimientos que no tienen carácter de beneficio, pudiendo el socio deducir la cantidad satisfecha en concepto de impuesto sobre dividendos.

- Sociedad comanditaria en la que el socio comanditario tiene un derecho de participación en las reservas: la sociedad no tributa por el Impuesto sobre Sociedades, sino que se aplica el principio de transparencia, quedando los socios (administradores o comanditarios) sometidos a su impuesto personal sobre la renta en proporción a su participación en los beneficios, hayan sido éstos distribuidos o no.

- Sociedad comanditaria en la que el socio comanditario no tiene derecho a participar en las reservas: la sociedad no tributa por el Impuesto sobre Sociedades. Los administradores tributan en régimen de transparencia por su participación en los beneficios (distribuidos o no), pero los rendimientos percibidos por los socios comanditarios no tienen el carácter de beneficio, sino que se consideran ingresos derivados de su patrimonio y, en consecuencia, sólo se integran en el correspondiente impuesto personal sobre la renta las cantidades efectivamente percibidas.

Un régimen especial, muy cercano a la transparencia, es el previsto en el ordenamiento holandés para las "sociedades de inversión", cuyos requisitos enumera el artículo 28.2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades: ser sociedad anónima o fondo de inversión; estar domiciliada en el interior del Estado; que el objeto social previsto en los estatutos y la actividad realmente desarrollada sea la inversión en títulos o bienes inmuebles (los demás bienes no pueden superar el 10 por ciento del total, salvo, temporalmente y con autorización del Ministerio de Hacienda, los fondos de caja, a la espera de ser reinvertidos); que los fondos a invertir no sobrepasen el capital social (o, si lo sobrepasan, provengan de préstamos garantizados con hipoteca sobre los bienes de la sociedad, debiendo limitarse la garantía hipotecaria al 60 por ciento del valor contable de los bienes, o provengan de adelantos sobre los títulos, con un límite, en este caso, del 20 por ciento del valor de los títulos); que los beneficios a distribuir se pongan a disposición de las personas con derecho a ello en los ocho meses siguientes al período impositivo correspondiente al impuesto sobre sociedades; y, por último, ciertos requisitos en cuanto a participaciones extranjeras.

Las sociedades que reúnen estos requisitos se clasifican como "sociedades de inversión", y disfrutan de un curioso régimen intermedio entre la imposición autónoma de la renta de la sociedad y la transparencia. El punto de partida es que la sociedad de inversión se considera sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades. Sin embargo, su renta

no soporta gravamen alguno, pues se aplica un tipo cero. Para obtener este régimen, aparte de reunir los requisitos antes mencionados, la sociedad debe distribuir íntegramente sus beneficios entre los accionistas. Estos soportan el Impuesto sobre dividendos (posteriormente deducible de la cuota del impuesto sobre la renta) y, según los casos, el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o el Impuesto sobre Sociedades.

La sociedad tiene, de todos modos, derecho a constituir una "reserva de reinversión" (dado que la obliga--ción de distribuir íntegramente los beneficios, no alcanza la diferencia entre los valores corrientes de los títu--los, ni las plusvalías netas obtenidas de la enajenación de inmuebles) y una "reserva de redondeo" (para redondear el montante de las distribuciones) con el límite del uno por ciento de las cantidades satisfechas a fin de año.

El incumplimiento de la obligación de distribuir íntegramente los beneficios supone la pérdida automática del régimen de "sociedad de inversión" y la tributación según las normas generales. Esta sanción no se aplica por la mera rectificación administrativa de una declaración hecha de buena fé, aunque ello suponga mayores beneficios a re--partir.

F.- Gran Bretaña.

a) La imposición sobre la renta.

El origen de la imposición sobre la renta en Gran Bretaña es muy antiguo. Hasta la "Finance Act" de 1965, las sociedades estaban sometidas a la "Income Tax" y "Profits Tax" si se trataba de sociedades de capitales (joint stock companies), mientras que las sociedades de personas (partnership) tributaban en transparencia. La reforma de 1965 suprime la "Profits Tax" y crea la "Corporation Tax", para gravar la renta de las sociedades de capitales. El régimen de transparencia de las sociedades de personas se mantiene sometiendo a cada socio al "Income Tax" y a la "Surtax".

Desde la supresión de la "Surtax", en 1974, la imposición sobre la renta en Gran Bretaña se lleva a cabo a través de la "Income Tax" para las personas físicas, y la "Corporation Tax" para las Sociedades. Las normas básicas están contenidas en la I.C.T.A. de 1970, que ha sido objeto de varias reformas, la más reciente introducida por la "Finance Act" de 1980.

La "Income Tax" grava las rentas de los individuos, clasificadas en seis categorías diferentes, o cédulas, según su fuente. A efectos del Impuesto sobre Sociedades (Corporation Tax) se adopta un concepto de "company" muy amplio, que comprende tanto las sociedades y asociaciones dotadas de personalidad jurídica (body corporate) como las carentes

de personalidad (unincorporated association) pero excluyén dose las sociedades de personas (partnership).

b) La tributación de las sociedades de personas ("partnership").

El Derecho británico distingue las "joint stock companies", sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, de las sociedades de personas, ya sean colectivas (ordinary partnership) o comanditarias (limited partnership).

La sociedad de personas se define como la relación existente entre varias personas que realizan una actividad común con ánimo de lucro. La existencia de un acuerdo de voluntades no es suficiente, si no se lleva a cabo la acti vidad común. También se considera que existe sociedad de personas, aunque no haya pacto expreso, si se deduce de la actividad realizada. Los mismos principios se aplican para determinar el momento de extinción de la sociedad, que se produce cuando cesa efectivamente la actividad, independien temente de que los socios hayan acordado con anterioridad la disolución, e incluso de que estén llevando a cabo una mera actividad de liquidación.

La sociedad de personas es objeto de una oonside ración unitaria a efectos del tributo (sección 152 de la I. C.T.A.). La renta global de la sociedad se calcula aplican do las mismas reglas que si se tratase de un individuo,

que varían según la categoría de renta de que se trate. La sección 155 de la I.C.T.A. de 1970 prevé el caso especial de que un socio esté sujeto a la "Corporation Tax". Para determinar el beneficio social, se aplican, pues, las diferentes cédulas de la "Income Tax", teniendo en cuenta que los socios no reciben salario (pues no son empleados) ni intereses de capital (pues el socio no tiene derecho a un interés sobre el capital en que participa). La cédula aplicable es la correspondiente a la actividad desarrollada por la sociedad en cada caso, independientemente de la forma en que la renta social se distribuya al socio. Una vez determinado el beneficio social (o la pérdida) se reparte entre los miembros de la sociedad y es gravado por su respectivo impuesto personal sobre la renta.

En caso de cambio de socios (muerte o separación de un socio, admisión de un socio nuevo, etc.) se considera que la actividad común acaba en ese momento (determinándose el beneficio o pérdida hasta esa fecha) y que comienza una nueva actividad. La aplicación de esta norma, contenida en la Sección 154 de la I.C.T.A., puede evitarse por acuerdo unánime de todas las personas que participaban en la actividad común antes o después del cambio.

4. Conclusiones.

Las normas legales que regulan el régimen de transparencia presentan numerosas lagunas y puntos oscuros, que la Administración, en el ejercicio de su potestad reglamentaria, ha intentado colmar y aclarar, sin lograrlo plenamente, e incurriendo en varios casos en contradicción con la Ley.

El régimen de transparencia, en su conjunto, no puede ser calificado de inconstitucional, aunque esta opinión ha sido sostenida en alguno de los escasos estudios monográficos sobre el tema. Sin embargo, en casos extremos, podría producirse un conflicto con el principio de capacidad contributiva, dado que el socio es gravado por beneficios que no han sido objeto de reparto y puede, por tanto, no tener medios actuales suficientes para hacer frente al tributo. Para evitar esta situación, además de otras ventajas, sería aconsejable la introducción de un pago a cuenta, de un tanto por ciento fijo de los beneficios imputados (es decir, de la base imponible determinada conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades). Esta obligación, distinta de la obligación tributaria, surgiría en el momento de aprobar el balance, y sería asumida en nombre propio por la sociedad, como sustituto del contribuyente, el cual podría descontar luego de su cuota la cantidad satisfecha anticipadamente.

Desde el punto de vista de los antecedentes, el ré

gimen de transparencia presenta una novedad relativa. La transparencia impropia ya fue introducida en la Ley de Reforma de 1964, aunque debido a una incorrecta interpretación, no fue aplicada. De la transparencia propia existen precedentes con cierta similitud, al menos en cuanto a la finalidad perseguida, aunque la transparencia fué siempre parcial y en ningún caso estaba prevista con carácter opcional.

El Derecho comparado ofrece numerosos sistemas de tributación semejantes al régimen de transparencia, aunque por regla general su ámbito de aplicación se determina en función de la forma societaria (sociedades de personas) y no en función de otros requisitos, como hace el Derecho español. Sin embargo, en el ordenamiento francés el régimen de transparencia se aplica incluso a supuestos especiales de sociedades de capital, y en Bélgica la transparencia de las sociedades de personas se restringe en función del número de socios y la cifra de capital social.

La transparencia suele presentarse más como medida para evitar la doble imposición, o para apoyar cierto tipo de sociedades, que como medida antielusoria. Según los distintos países, el régimen es obligatorio (Alemania, Italia, Inglaterra) u opcional. En este último caso, las sociedades de personas tributan en principio por el Impuesto sobre Sociedades, pudiendo optar por la transparencia (Bélgica y España), o bien tributan en régimen de transparencia salvo que opten por quedar sujetas al Impuesto sobre Socie



dades (Francia). Paradójicamente, el derecho de opción, tanto en un sentido como en otro, es raramente utilizado en la práctica.

El legislador español parece haberse inspirado en gran medida en los antecedentes (para la transparencia impropia y para la delimitación de supuestos de transparencia necesaria) y en el Derecho comparado, sobre todo en el ordenamiento belga (transparencia voluntaria). Tanto el desarrollo reglamentario como las respuestas a consultas de carácter vinculante responden frecuentemente, como veremos, a las soluciones adoptadas en la legislación de los diversos países, consecuencia lógica y peligrosa de las numerosas lagunas legales existentes.

713

CAPITULO VII

LA TRANSPARENCIA PROPIA

SUMARIO

1. Supuestos de transparencia propia.

A.- De transparencia necesaria:

- a) Sociedades de Inversión Mobiliaria
- b) Sociedades de Cartera
- c) Sociedades de mera tenencia de bienes
- d) Sociedades de profesionales

B.- De transparencia voluntaria:

- a) Requisitos para optar por la transparencia: re
quisitos relativos a la sociedad; requisitos
relativos a los socios.
- b) Tiempo y forma de la opción
- c) Efectos de la opción

2. Nacimiento de la obligación tributaria: el hecho imponi
ble en los supuestos de transparencia propia

A.- Elemento objetivo:

- a) Aspecto material
- b) Aspecto temporal
- c) Aspecto espacial
- d) Aspecto cuantitativo

B.- Elemento subjetivo

3. Sujetos pasivos

A.- La no sujeción de las sociedades transparentes

B.- Los socios como sujetos pasivos:

- a) Por obligación personal
- b) Por obligación real

4. La deuda tributaria: determinación de su cuantía

A.- Resultado imputable a cada socio

- a) Utilización instrumental de las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar la renta global de la sociedad imputable a los socios
- b) Criterios de imputación

B.- Rendimientos obtenidos en transparencia: su integración en la base imponible del socio

- a) Naturaleza de estos rendimientos
- b) Rendimientos irregulares
- c) Rendimientos negativos; referencia a la compensación de pérdidas

C.- Cuota tributaria:

- a) Determinación de la cuota en los supuestos de transparencia
- b) Deducciones de la cuota
- c) Rectificación de la cuota

5. Extinción de la obligación tributaria en los supuestos de transparencia

A.- Medios de extinción de la obligación tributaria

B.- Algunos medios en particular:

- a) Compensación
- b) Prescripción

6. Otras cuestiones del régimen de transparencia propia

A.- El problema de las retenciones

- a) Retenciones sobre rendimientos percibidos por la sociedad transparente
- b) Retenciones sobre rendimientos satisfechos por la sociedad transparente

B.- Obligaciones formales

- a) De la sociedad transparente
- b) Del socio

C.- Transmisión de las acciones de sociedades transparentes; separación de socios; disolución de sociedades transparentes

D.- Infracciones y sanciones

7. Conclusiones

1. Supuestos de transparencia propia.

Para la acotación de las sociedades que tributan en transparencia, el legislador puede seguir dos técnicas diferentes. En primer lugar, puede formular una lista de entidades, de manera que sólo a las entidades que aparezcan en tal lista les será aplicable el régimen de transparencia. Se trata de una enumeración estricta y cerrada (*numerus clausus*), en la que pueden incluirse categorías más o menos amplias, dando así una mayor o menor flexibilidad al intérprete. Una segunda posibilidad consiste en indicar los caracteres o requisitos que han de reunir las sociedades para tributar en transparencia, sin hacer referencia a ningún supuesto concreto (*numerus apertus*).

La primera de estas técnicas es usada por la ley para delimitar los supuestos de transparencia necesaria, enumerando con carácter exhaustivo las sociedades que imperativamente quedan sometidas a este régimen (A). En cambio, en la transparencia voluntaria se sigue la segunda de las técnicas mencionadas, estableciéndose los requisitos que ha de reunir cualquier sociedad para optar por este régimen de tributación (B).

A.- De transparencia necesaria.

El artículo 12.2 de la Ley del Impuesto sobre la

Renta de las Personas Físicas, al que se remite posteriormente el artículo 19.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, somete al régimen de transparencia a las Sociedades de Inversión Mobiliaria cuyas acciones no sean de cotización calificada (a), las Sociedades de Cartera (b) y las Sociedades de mera tenencia de bienes (c), siempre que más de la mitad del capital social pertenezca a un grupo familiar o a diez o menos socios; y a las entidades jurídicas constituídas para el ejercicio de una actividad profesional en las que todos los socios sean profesionales de dicha actividad (d).

a) Sociedades de Inversión Mobiliaria.

De acuerdo con sus normas reguladoras (886), pue-

(886).- Ley de 26 de diciembre de 1958; Decreto-Ley 7/1964, de 30 de abril; Orden Ministerial de 5 de junio de 1964; artículo 20 de la Ley de 8 de abril de 1967, etc.

La proliferación de normas sobre las Sociedades de Inversión Mobiliaria hace difícil precisar su alcance respectivo, por lo que la Orden de 31 de julio de 1980 intentó aclarar su régimen fiscal. En el régimen anterior estas sociedades, en cuanto cumplieran ciertos requisitos, disfrutaban de una exención en el Impuesto sobre Sociedades, posteriormente limitada por el artículo 38 de la Ley de Medidas Urgentes de Reforma Fiscal. La Orden citada considera derogado este artículo, dado su carácter provisional y su finalidad antielusoria, que hoy se tra-

den definirse como aquellas sociedades que tienen por exclusivo objeto la adquisición, tenencia, disfrute, administración en general y enajenación de valores mobiliarios, para compensar, por una adecuada composición de sus activos, los riesgos y los tipos de rendimiento, sin participación mayoritaria económica o política en otras sociedades. Hábrá que atender a la inclusión en el Registro especial de Sociedades de Inversión, existente en la Dirección General de Política Financiera, para determinar si estamos o no ante una sociedad de este tipo. El momento en que debe reunirse el requisito de la inscripción en el Registro espe--

ta de alcanzar a través de la transparencia necesaria. Por otra parte, La Ley del Impuesto sobre Sociedades suprime la exención reconocida en la legislación anterior e introduce una técnica distinta para evitar la doble imposición, consistente en una deducción del 100 por ciento del tipo efectivamente aplicado a la Sociedad.

En consecuencia, podemos distinguir los siguientes regímenes de tributación de las Sociedades que nos ocupan:

- Las sociedades de inversión mobiliaria acogidas al régimen transitorio de beneficios previsto en la disposición transitoria tercera de la Ley 61/1978.

- El nuevo régimen, establecido en el artículo 24, dos, a) y b) de la Ley reguladora del I.S., de deducción por dividendos.

- El régimen de transparencia, en el que tributan todas las sociedades de inversión mobiliaria en que concurren los requisitos para la transparencia obligatoria, sin que en ningún caso puedan acogerse a los beneficios de la disposición transitoria tercera de la Ley. Además, también tributan en transparencia, las sociedades que, cumpliendo los requisitos de la transparencia voluntaria, opten por este régimen.

cial no viene fijado en el Reglamento. Según el Informe de la Secretaría General Técnica del Ministerio de Hacienda, de 27 de enero de 1981, este momento debería ser el del devengo del Impuesto sobre Sociedades. Efectivamente, parece que este es el criterio más adecuado, pero en ese momento debe apreciarse si la sociedad está sujeta al Impuesto sobre Sociedades o si tributa en transparencia, y, por tanto, no nace la obligación tributaria a cargo de la sociedad. Pero sería más correcto evitar el empleo del término "devengo" (ya que puede no devengarse el Impuesto sobre Sociedades), y remitirse directamente al último día del ejercicio económico de la sociedad (normalmente el 31 de diciembre de cada año).

Además de tratarse de una Sociedad de Inversión Mobiliaria de las tipificadas en su Ley reguladora y como tal inscrita en el Registro especial correspondiente, el legislador matiza que sólo tributan imperativamente en régimen de transparencia las que no disfruten de cotización calificada en Bolsa (887). Entendemos que la existencia o no de

(887).- "La cotización oficial de los títulos valores en las Bolsas Oficiales de Comercio podrá ser simple o calificada. Para que se dé esta última será preciso que concurren las características de volumen y frecuencia de contratación que reglamentariamente se exijan" (art. 22 del Decreto-Ley 7/1964, de 30 de abril). Vid. arts. 38 a 46 del Decreto 1506/1967, de 30 de junio, por el que se aprobó el Reglamento de las Bolsas de Comercio, en el que se fija el ín-

cotización calificada debe apreciarse, como en el caso anterior, con referencia al último día del ejercicio económico de la Entidad.

Por último, se menciona en la Ley otra circunstancia de la transparencia obligatoria, común a las Sociedades de inversión mobiliaria, de cartera y de mera tenencia: que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a un grupo familiar o a diez o menos socios.

Por grupo familiar se entiende, a estos efectos, según al artículo 12, dos, A), a) de la Ley del Impuesto sobre

dice mínimo de frecuencia de cotización anual en el 60 por ciento del número de sesiones de Bolsa de cada año, o en 100 sesiones al año. El índice mínimo de volumen de contratación anual será el 1'50 por ciento del capital social en uno de enero (acciones), el 0'50 por ciento del nominal vivo (obligaciones), o el 0'25 por ciento del nominal vivo (obligaciones convertibles en acciones).

Para la declaración de cotización calificada de unos títulos se exige que los índices de frecuencia y volumen de contratación se hayan cumplido en los dos últimos años, y se efectúa, previa petición ante una Bolsa Oficial de Comercio y a propuesta de ésta, por el Ministerio de Hacienda, publicándose el acuerdo en el B.O.E. La descalificación se produce de oficio, a propuesta de la Junta Sindical, si en el transcurso de dos años consecutivos no se alcanzan los mínimos de frecuencia o de volumen de contratación reseñados.

la Renta de las Personas Físicas, el "constituído por personas unidas por vínculo de parentesco en línea directa o colateral, consanguínea o por afinidad, hasta el cuarto grado, inclusive".

En cuanto al requisito del número de socios hay que tener en cuenta que en caso de comunidad en la titularidad de las acciones existe un socio único (888). Por otra parte, conforme al artículo 12,dos,A),b) de la citada Ley, si alguno de los socios es una persona jurídica de Derecho público, no se computa su participación a efectos de la transparencia necesaria. Esta es la interpretación más adecuada de la Ley, que, al referirse a la pertenencia del capital social a diez o menos socios, añade que ninguno "de ellos" sea persona jurídica de Derecho público, por lo que "a contrario sensu" cabe afirmar que la mera existencia de un socio que sea persona jurídica de Derecho público no excluye la transparencia necesaria, siempre que entre diez o menos de los demás socios se cumpla el requisito que comentamos.

Un sector doctrinal (889) entiende que la expre--

(888).- Esta es la tesis mantenida por la Administración en la contestación de 22 de mayo de 1979, y resulta congruente con el artículo 40 de la Ley de Sociedades Anónimas.

(889).- R. Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D.

sión "persona jurídica de Derecho público" es imprecisa, pues una interpretación literal lleva a excluir las sociedades anónimas públicas del marco legal, resultado que, según este sector, "no parece ser el deseado por el legislador". La Dirección General de Tributos, con buen criterio, ha opinado que, efectivamente, la sociedad anónima "ostenta una personalidad jurídica regulada y reconocida por el Derecho privado", por lo que, aunque sus acciones sean de titularidad pública, no constituye una persona jurídica de Derecho público. Su participación en el capital social ha de computarse, en consecuencia, para determinar si se cumple el requisito de que más de la mitad del capital social pertenezca a diez o menos socios (Orden de 17 de junio de 1981, consulta núm. 74).

El momento en que se ha de apreciar la existencia del requisito del control de la sociedad por un grupo familiar o por diez o menos socios ha preocupado a la doctrina, que ofrece diversas interpretaciones, ante el silencio de la Ley y del primer Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las personas Físicas (890). El texto del nuevo Reglamento

F., núm. 21, pág. 45; A. Ballesteros, La transparencia fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 26, pág. 311.

(890).- Podría pensarse que la pertenencia de más del 50 por ciento del capital social a un grupo familiar o a diez o menos socios ha de producirse durante seis meses consecutivos; o "ponderando el tiempo, de modo que se cumpliría la obligación de pasar a

precisa, para determinar la obligatoriedad del régimen de transparencia fiscal, que basta con que los requisitos relativos a la distribución del capital se cumplan "en cualquier día del ejercicio social" (891). Es discutible la ba

transparencia cuando el estado medio del capital poseído por el grupo familiar... supusiera cota mayor del 50 por 100" (Alsina Riubrugent y Arias Velasco, Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cit., pág. 55). Esta opinión se base en el carácter limitativo de la voluntad de los socios que presenta la norma, por lo que "habrá que tomar como norma de cálculo la que reporte menos perjuicio al socio". Para Abella Poblet (Manual... cit., pág. 188), "el requisito del control mayoritario del capital debe examinarse en la fecha del devengo del impuesto, de forma similar a lo declarado por el artículo 25 de la Ley a efectos de cómputo de las circunstancias personales y familiares determinantes de la unidad familiar y de las deducciones de la cuota correspondientes, y ya que es precisamente a esta fecha a la que debe referirse la relación de socios que obliga a presentar, a las sociedades transparentes, el artículo 34.7 de la ley". C. Argüello Reguera y J. A. Cortés Martínez (El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Pirámide, Madrid, 1980, pág. 52), se inclinan por el momento de la fecha del cierre del ejercicio social, aunque "de admitirse únicamente este criterio, podrían producirse múltiples anomalías en relación con el propósito de aplicar el principio de transparencia fiscal a estas sociedades, sobre todo cuando su capital estuviere representado por acciones, cuya transmisión y adquisición son fáciles de realizar".

(891).- Vid. artículo 28.A), a) y b) del nuevo Reglamento del I.R.P.F. El Consejo de Estado opina que se trata de un "criterio discutible, desde luego, pero mu

se legal de este criterio, pero parece satisfactorio, al menos desde el punto de vista de la seguridad jurídica. El señalamiento de un plazo mínimo, de seis meses por ejemplo, es una solución intermedia que tampoco cuenta con base legal. Atender al momento del devengo podría resultar contradictorio con el espíritu de la transparencia necesaria, pues permitiría maniobras con la titularidad de las participaciones para conseguir o evitar, según las circunstancias, la aplicación del régimen de transparencia (892).

b) Sociedades de Cartera.

Desde el punto de vista mercantil, las sociedades de cartera se caracterizan porque no tienen por objeto la realización de una actividad empresarial, sino simplemente

cho más seguro que el de señalar un plazo mínimo de tres o seis meses, por ejemplo" (Dictamen núm. 43.209, de 25 de junio de 1981, pág. 10).

(892).- Quizás por ello, J. Zurdo Ruíz-Ayucar afirma que "aún tratándose de una transparencia forzosa, el régimen de aplicación de hecho de la transparencia será, en buena medida, discrecional, ya que los límites de participación en el capital social, grado de parentesco o número de socios son fácilmente salvables. Las sociedades afectadas deberán considerar la imputación como técnica optativa para adoptar la decisión que fiscalmente les resulte de mayor conveniencia" (El régimen de transparencia fiscal, R. D.F.H.P., núm. 142, pág. 762).

participar en el capital de otras sociedades. Su objeto so
cial consiste en controlar otras empresas, sin ejercitar di
rectamente, por sí, ninguna actividad industrial o mercan-
til. La intervención y el dominio en las otras empresas se
consigue jurídicamente mediante la adquisición de acciones.
Lo que caracteriza a estas sociedades es su voluntad de do
minio, su propósito de señorío sobre otras sociedades (893).

Sin embargo, la Ley del Impuesto sobre la Renta de
las Personas Físicas define las sociedades de cartera como
"aquellas en que más de la mitad de su activo esté constituí-
do por valores mobiliarios" (artículo 12, dos, A). Según R.
Illescas Ortiz, "tal definición se mueve entre el arbitrio
y la imperiosa necesidad de salir al paso. En efecto, ni el
objeto social es tenido en cuenta para nada a la hora de ca
lificar a una sociedad como de cartera ni el criterio adop-
tado es mínimamente seguro: la voluntad de los socios expre
sada en el pacto fundacional relativo a la índole de las
operaciones sociales no puede ser menoscabada en un lance
tan decisivo y de tan relevantes efectos, cuanto menos fis
cales. En su lugar se adopta un criterio fáctico -casi for
tuito, podría añadirse- plagado de interrogantes: ¿cuánto
tiempo habrán de poseerse los valores?, ¿cuáles valores mo
biliarios?, ¿cómo habrán de ser computados de cara a determi-

(893).- Vid. J. Garrigues, Curso de Derecho mercantil, I,
6ª ed., Madrid, 1972, pág. 551.

nar el porcentaje -valor nominal, valor real o valor en venta-?, ¿cómo hay que entender el término activo, empleado por la ley?. Un largo etcétera podría añadirse, y sin duda, la práctica se encargará de añadirlo" (894).

Estas cuestiones planteadas por Illescas Ortíz, se han ido resolviendo por la doctrina y por la práctica administrativa, con criterios más o menos discutibles:

- Los valores habrán de poseerse durante un plazo que exceda de 6 meses (o la mitad del ejercicio social, si éste es inferior a un año), tanto si son continuos como discontinuos. El plazo de 6 meses es introducido por el primer texto del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, en su artículo 32.a). El nuevo texto precisa que los seis meses del ejercicio social se computarán tanto si el mantenimiento de la inversión se produce en períodos continuos o discontinuos. También ha añadido la aclaración sobre las condiciones de tiempo, cuando la sociedad inicia sus actividades o, por la razón que sea, su ejercicio es inferior a doce meses (895).

(894).- R. Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, cit., pág. 47.

(895).- El artículo 31.1 del Proyecto del primer Reglamento del I.R.P.F. consideraba suficiente que el requisito de la composición del activo se cumpliera "en cualquier fecha del ejercicio social". El Dictamen del C.E. núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, se ba

- Valor mobiliario es aquel documento cuyo valor, estando representado por el derecho a que se refiere el documento, es inseparable del título mismo, como por ejemplo, las acciones, obligaciones, letras de cambio, cheques, etc. Una interpretación literal conduciría a entender que una sociedad que ha enajenado en abril todo su activo constituido por un inmueble recibiendo a cambio una letra con vencimiento al 31 de diciembre, es una sociedad de cartera.

- El antiguo Reglamento establecía que los valores mobiliarios se estimarán "por su valor de cotización o su valor teórico, según los casos". El valor teórico, esto es,

sa "en la naturaleza misma de las sociedades contempladas, que no se limitan a traficar con los bienes, sino a su mera tenencia", para aconsejar la modificación de "en cualquier fecha del" por "durante todo el" (pág. 33). El texto aprobado por el Gobierno adopta un tercer criterio, el de la posesión de valores mobiliarios "durante más de seis meses del ejercicio social" (art. 32, a).

El actual Reglamento establece literalmente que "son sociedades de cartera aquéllas en que más de la mitad del valor de su activo, durante más de seis meses, continuados o alternos, del ejercicio social, esté constituida por valores mobiliarios", añadiéndose que "las condiciones de tiempo señaladas en el apartado anterior se entenderán referidas a la mitad del ejercicio social cuando éste sea inferior a doce meses". El Consejo de Estado considera "correcto en el fondo" este artículo (Dictamen núm. 42.209, de 25 de junio de 1981).

el que se desprende del último balance aprobado por la Sociedad, venía a ser un criterio subsidiario, pues pese a la dificultad de dilucidar que se quiso decir con "según los casos", parece que de existir valor de cotización se estaría a éste. No se establecían normas de valoración para el resto del activo, esto es, para el no constituido por valores mobiliarios. Sin embargo, para conocer el porcentaje de los valores mobiliarios en la totalidad del activo es imprescindible la valoración de éste. Según Abella Poblet, el activo computable sería "sólo el real, deducido el ficticio y cuentas de orden". Ello implica que sólo hay actualización para los valores mobiliarios, mientras que "el resto del activo se computará por su valor en libros" (896). En nuestra opinión, resulta preferible entender que el resto del activo se valora conforma a su valor real, pues si para los valores mobiliarios se atiende a la cotización actual debe aplicarse el mismo principio a los demás bienes. Por otra parte, este es el criterio establecido para la valoración del activo de las sociedades de mera tenencia de bienes a las que la Ley concede un tratamiento paralelo a las Sociedades de Cartera. El actual Reglamento viene a aclarar estas cuestiones, sentando nuevas normas de valoración de los elementos del activo, separándose del valor contable y acudiendo al real, al de mercado. El artículo 32, 1, a), tras definir las sociedades de cartera, dispone

(896).- Abella Poblet, op. cit., pág. 182.

que "a este efecto, el valor del activo se determinará: en cuanto a los valores mobiliarios que coticen en Bolsa, por su cotización media durante el ejercicio. Cuando no coticen en Bolsa, se aplicarán las normas de valoración establecidas para el Impuesto sobre Patrimonio. Respecto de los demás elementos patrimoniales del activo, por el valor real que, normalmente, tuviesen en el mercado".

- Algún autor ha planteado el problema de la excesiva amplitud del concepto de Sociedad de Cartera que deriva de la Ley y el Reglamento, y ha señalado la conveniencia de partir del significado tradicional de estas sociedades (que su objeto social sea controlar otras sociedades, sin ejercitar directamente actividad empresarial alguna), comprobando luego si más del 50 por ciento del valor del activo está constituido por títulos valores (897). La Dirección General de Tributos sigue este criterio en algún caso. Una sociedad dedicada a la transformación de plásticos, titular del cien por ciento de las acciones de otra entidad que desarrolla la misma actividad, representando dicha cartera el 54 por ciento del valor del activo, no es una sociedad de cartera, porque "no obstante la dicción literal del artículo 12. 1 de la Ley... no cabe considerar como Sociedad de Cartera una Entidad que desarrolle una explotación económi

(897).- Esta es la tesis de F. Sánchez Pinilla, Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Empresa, Madrid, 1982, pág. 56.

ca, aunque detente una cartera de control que llegue a representar más del 50 por 100 del activo" (Consulta núm. 82, O.M. de 17 de junio de 1981). En cambio, una sociedad que posee una cartera de control que representa más de la mitad del valor del activo real, prestando a las participadas una serie de servicios de asesoramiento, dirección y gestión, se califica como Sociedad de Cartera por ser una sociedad "holding" que, "al detentar una cartera de control ejerce éste de modo efectivo de distintas maneras, que pueden revestir incluso la forma de servicios profesionales" (Consulta núm. 73, O.M. de 17 de junio de 1981).

- Para constituir un supuesto de transparencia necesaria, además de los requisitos del concepto de sociedad de cartera vistos hasta ahora, es preciso que más del cincuenta por ciento del capital social pertenezca a un grupo familiar o a diez o menos socios, siempre que ninguno de ellos sea persona jurídica de Derecho público (898).

c) Sociedades de mera tenencia de bienes.

Según el artículo 12, dos, A, de la Ley del Impueso

(898).- Cfr. consultas de 7 de diciembre y 12 de diciembre de 1979 (O.M. de 17 de abril de 1980), y consulta núm. 74 (O.M. de 17 de junio de 1981). Esta circunstancia es común a las sociedades de inversión mobiliaria, sociedades de cartera y de mera tenencia,

to sobre la Renta de las Personas Físicas, "son sociedades de mera tenencia de bienes aquéllas en que más de la mitad de su activo, estimado en valores reales, no esté afecto a actividades empresariales o profesionales, tal como se definen en el artículo 18 de esta Ley". Este precepto considera rendimientos de actividades empresariales o profesionales aquellos que "procediendo del trabajo personal y del capital conjuntamente, o de uno solo de estos factores, su pongan, por parte del sujeto pasivo, la ordenación por cuenta propia de los medios de producción y de recursos humanos, o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios".

El Proyecto del Gobierno proponía que se considerara Sociedad de mera tenencia aquella en que más de la mi tad de sus rendimientos no proviniesen de actividades empresariales. El texto definitivo, como acabamos de ver, no se fija en el origen del rendimiento, sino en la afectación del activo.

La valoración del activo debe hacerse en términos reales, es decir, aplicando el valor de mercado (899). En

y ya ha sido comentada al ocuparnos de las primeras, en el epígrafe 1, A, a) de este capítulo.

(899).- En este sentido se pronuncia la D.G.T. en la consulta de 22 de mayo de 1979. El proyecto del primer Reglamento ya hacía referencia al "valor de mercado", pero siguiendo el Dictamen del Consejo de Estado,

cuanto a la exigencia de tiempo, se repite aquí el requisito de que la mayor parte del activo no esté afecto a actividades empresariales durante más de seis meses del ejercicio social, computándose tanto los períodos continuos como los discontinuos. Estas condiciones de tiempo se entenderán referidas a la mitad del ejercicio social, cuando sea inferior a doce meses.

El mayor problema consiste en determinar cuáles son los bienes afectados a actividades empresariales o profesionales. Entendemos que es aplicable el artículo 12 del Reglamento, según el cual se consideran elementos patrimoniales afectos a una explotación económica o a una actividad profesional o artística: los bienes inmuebles en los que se desarrolle la respectiva explotación o actividad; los bienes destinados a los servicios económicos y socioculturales del personal al servicio de la explotación o activi

esta expresión fue sustituida por la de "valores reales", "por ser esta última la acuñada legalmente" (Dictamen núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, pág. 33). El vigente Reglamento dice expresamente, en su artículo 32, 1, b) que el activo será "estimado en su valor de mercado". Se solucionan así las dudas planteadas sobre si el valor "real" es o no sinónimo del valor "de mercado". El Dictamen del Consejo de Estado núm. 43.209, de 25 de junio de 1981, pág. 11, propone, para evitar la confusión, la redacción que ha sido definitivamente dada a este precepto, olvidando sus anteriores observaciones en relación con la terminología acuñada legalmente.

dad (a este respecto, no se consideran afectos los bienes de esparcimiento o recreo del titular de la actividad empresarial, profesional o artística); y cualesquiera otros elementos patrimoniales que sirvan al objeto de la explotación económica o actividad profesional o artística de que se trate, entendiéndose por tales los que sean necesarios para la obtención de los respectivos rendimientos. Cuando se trate de elementos patrimoniales que sólo parcialmente sirvan al objeto de la explotación económica o de la actividad profesional, la afectación se entenderá limitada a aquella parte que realmente se utilice en la actividad de que se trate.

En definitiva, habrá que estar a las circunstancias de cada caso concreto, siendo irrelevante el objeto social previsto en los estatutos de la sociedad, si no coincide con la actividad efectivamente desarrollada. La Dirección General de Tributos, en sus contestaciones a diversas consultas, ha resaltado el requisito de la permanencia de los bienes en el patrimonio social, como característico de las sociedades de mera tenencia. Considera supuestos de transparencia las sociedades inactivas, siendo más dudosos los casos de arrendamiento, sobre todo en el caso de varias viviendas o locales, en el que la calificación de una entidad como de mera tenencia de bienes se basa en la existencia o no de organización empresarial.

- "Lo que auténticamente tipifica a una sociedad de mera tenencia de bienes es la permanencia constante de éstos en el patrimonio social, reduciéndose la actividad

para con ellos a efectuar las actuaciones precisas para su conservación, lo cual implica que no se lleven a efecto actos de enajenación con los mismos, a no ser que tales actos sean total o absolutamente necesarios por circunstancias de cualquier índole, para la conservación de los restantes bienes que continúan permaneciendo en el haber social" (Consulta de 11 de julio de 1979).

- "Si el único activo de la Sociedad... está constituido por unos terrenos, y, aunque el objeto social prevé diversas actividades y negocios lícitos, realmente no se ha realizado ninguno hasta la fecha... es evidente que se trata de una sociedad de mera tenencia de bienes" (Consulta de 11 de diciembre de 1978). No obsta que la socie--dad solicitase licencia municipal de construcción que fue posteriormente suspendida (Consulta de 29 de noviembre de 1979).

- La situación de inactividad no se pierde cuando las operaciones se han realizado forzosamente: "La transmisión del solar al Ayuntamiento... coloca la situación patrimonial activa de la sociedad de forma que su único valor activo está representado por el crédito que detenta sobre dicho Ayuntamiento, como consecuencia de la expropiación forzosa del sector, y ello, evidentemente, no hace variar su posición de mera tenencia, dado que la enajenación llevada a efecto no ha sido voluntariamente realizada, sino obligada a ello por disposición municipal, sin que, por tanto, este hecho pueda determinar el que el activo estaba

afecto a actividades empresariales, máxime cuando el crédito subsiste en la sociedad, y, a mayor abundamiento, con él no se opera de forma directa o indirectamente que la sociedad actúe en el campo empresarial. En razón a lo expuesto, se considera que la transmisión al Ayuntamiento en virtud de expropiación forzosa del solar... no desvirtúa el carácter de sociedad de mera tenencia de bienes" (C. 11 de julio de 1979).

- En el caso de enajenación voluntaria de parte de los inmuebles que constituyen el activo de una Sociedad, permaneciendo el importe obtenido en espera de ulterior destino, se comparan las diversas parcelas que integran el haber social con un stock de mercancías, constituyendo el objeto social su adquisición y enajenación (C. 11 de julio de 1979).

- En alguna ocasión se ha negada la calificación de mera tenencia a una sociedad que tenía una oficina con gastos generales muy elevados, lo que hizo pensar que se trataba de una actividad empresarial. Pero se considera inactiva una sociedad cuyas pérdidas son debidas exclusivamente a los gastos de mantenimiento de sus activos, constituidos por los salarios de tres personas, un administrador, un jardinero y un limpiador.

- Será sociedad de mera tenencia la propietaria de bienes rústicos que los arrienda, sin explotarlos directamente. En cambio, pierde esa condición si realiza faenas

de laboreo de las tierras (C. 26 de junio de 1979).

- "Si el único activo de la sociedad... está constituido por un inmueble urbano y el único objeto de la sociedad es el arrendamiento de las viviendas y locales comerciales del mismo... ha de entenderse que se trata de una sociedad de mera tenencia de bienes" (C. 31 de enero de 1979). El arrendamiento de fincas no se considera, pues, actividad empresarial, siempre que no exista organización productiva (C. 14 y 26 de marzo, 25 de junio, 14 de agosto y 2 de septiembre de 1979). Para ello no es obstáculo la existencia de personal de conservación, sobre todo si el coste de los salarios y cargas sociales se repercuten a los inquilinos, así como los gastos de mantenimiento (C. 31 de mayo de 1979). En cambio deja de ser sociedad de mera tenencia la que ejerce la actividad empresarial de construcción de fincas para su explotación en alquiler (C. 7 de marzo de 1979), o la que tiene por objeto social típico la actividad inmobiliaria y la explotación de fincas arrendadas, aunque más de la mitad de su activo esté constituido por inmuebles urbanos arrendados a terceras personas (C. 29 de noviembre de 1979).

- En los supuesto de aparcería, tanto el aparcero como el propietario obtienen producto de la tierra y ejercen, por tanto, actividad empresarial (C. 18 de noviembre de 1979).

- Las sociedades inmobiliarias protegidas, acogi-

das en su día al artículo 38 de la Ley de 16 de diciembre de 1940, hoy al Decreto-Ley 15/1977, de 25 de febrero, cuyo objeto social es la explotación de fincas en régimen de arriendo, no son sociedades de mera tenencia, ya que tienen los bienes afectados a una explotación económica (Consultas núm. 75 y núm. 134 de la O.M. de 17 de junio de 1981). Ello sin perjuicio de que puedan optar por el régimen de transparencia, en cuyo caso perderían los beneficios del Decreto Ley 15/1977.

- Las Sociedades de Promoción de Empresas que se acojan al régimen regulado en la sección sexta (artículo 76 y siguientes) del Real Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, por el que se regula el régimen fiscal de la inversión empresarial, no se calificarán en ningún caso de sociedades de mera tenencia de bienes, a los efectos de la aplicación del régimen de transparencia necesaria, en virtud de lo dispuesto en el artículo 77.3 del Real Decreto citado (B.O.E. de 23 de enero de 1980).

- La aplicación necesaria del régimen de transparencia fiscal sólo se produce, respecto a las sociedades de mera tenencia, si concurre la circunstancia, ya examinada, de que más del 50 por ciento del capital social pertenezca a un grupo familiar o a diez o menos socios (900).

(900).- Esta circunstancia es común a las sociedades de in---

d) Sociedades de profesionales

El último supuesto de transparencia necesaria es el de "las entidades jurídicas constituidas para el ejercicio de una actividad profesional en las que todos sus socios sean profesionales de dicha actividad" (artículo 12, dos, B de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas). El Reglamento precisa que basta que los socios sean profesionales "en cualquier día del período impositivo".

El concepto de sociedad de profesionales suscita diversas cuestiones. No parece afortunada la redacción legal, referida sólo a las sociedades "constituidas para" el ejercicio de una actividad profesional. Como pone de relieve A. Caro Cebrián (901), una interpretación literal llevaría a excluir las sociedades que ejerciesen una actividad profesional no prevista en el objeto social, y en cambio se incluirían las sociedades constituidas para un ejercicio profesional, aunque luego no se llevara a cabo. Entendemos que es más conforme con el espíritu de la Ley atender a la actividad efectivamente desarrollada, y no al objeto social previsto en los estatutos.

versión mobiliaria, de cartera y de mera tenencia, y fue analizada al ocuparnos de las primeras, en el epígrafe 1, A, a) de este capítulo.

(901).- A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transpa

El auténtico problema es la posibilidad de existencia de esta clase de sociedades (902). Según F. Sánchez Pinilla, la Ley se refiere "a las asociaciones de médicos, abogados, etc., que no son sociedades profesionales" (903). La Exposición de Motivos del Proyecto de Ley que se remitió al Congreso justificaba, como vimos, la aplicación del principio de transparencia porque "en este caso, salvando escasas excepciones, se trata de sociedades que no operan como tales, pues, en definitiva, son sus socios -los profesionales- quienes ejercen directamente y en nombre propio la actividad". En un sentido similar se expresa R. Illescas Ortiz, según el cual, para calificar a una sociedad como

rencia fiscal, C.T., núm. 29, pág. 78.

(902).- L. Stampa Sánchez, Estudio sistemático del Impuesto sobre la renta, opina que normalmente se tratará de sociedades civiles (art. 12.1 de la Ley I.R.P.F.). Una consulta, sin fecha, recogida en la O.M. de 17 de abril de 1980, (B.O.E. de 26 de abril, pág. 9087) entiende que un despacho donde trabajan varios profesionales teniendo un régimen común (gastos e ingresos prorrateables), no constituye una entidad con personalidad jurídica propia, sino "una entidad de las recogidas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, o sea, comunidades de bienes y demás Entidades que, aún carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o patrimonio susceptible de imposición", y consecuentemente incide "en el sistema obligado de transparencia fiscal, no siendo factible el sistema de opción", ya que se aplica el régimen de transparencia impropia.

(903).- F. Sánchez Pinilla, Notas al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Instituto de Empresa,

profesional no es suficiente diferenciador el dato de que to dos los socios sean profesionales de dicha actividad, ya que hay que distinguir entre sociedad de profesionales (aquélla en que los profesionales son socios) y sociedad profesional (aquélla en la que los socios están vinculados a la sociedad por una simple relación de empleo) (904). Ambos términos de la distinción son tenidos en cuenta en la O.M. de 17 de abril de 1980: "La actividad que desarrolla la Sociedad consistente en la representación comercial, tendente a la promoción de ventas de otra industria, mediante la obtención de pedidos a clientes para la venta de productos, debe ser calificada de profesional (905). Como quiera que los socios que componen la Sociedad trabajan para ésta como Agentes Comerciales, tal prestación de servicios tiene asimismo el carácter de profesional. Las circunstancias señaladas anteriormente son causa determinante de que la So-

Madrid, 1982, pág. 59.

(904).- R. Illescas Ortiz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas R.E.D.F., núm. 21, pág. 49, nota 41.

(905).- Un problema adicional consiste en determinar qué de be entenderse por actividad profesional, pues la Ley del I.R.P.F. contiene una descripción común a las actividades empresariales, profesionales o artísticas pero sin delimitar sus respectivos contenidos. Podría acudirse a la tarifa de cuotas de Licencia fiscal de Profesionales, pero la disposición final segunda de la Ley del I.R.P.F. prohíbe la aplicación de la misma. Bizcarrondo Ibañez (Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit.,

ciedad consultante incida obligatoriamente en el régimen de transparencia fiscal..."

Cuestión distinta es la relativa a si todos los profesionales han de ser de la misma profesión. La letra de la Ley parece imponerlo así, ya que se refiere a los profesionales "de dicha actividad" en singular. A nuestro juicio, la ley está pensando en los supuestos clásicos de la sociedad de abogados o médicos, pero su espíritu no excluye las nuevas profesiones, muy frecuentemente desarrolladas por sociedades, por ejemplo los "consulting" o los "engineering". De la contestación de 26 de marzo de 1979 parece deducirse el criterio de que no es necesario que todos los socios sean profesionales de la misma actividad, sino que basta con que todos ellos puedan realizar la actividad propia del objeto social, aunque sus títulos profesionales no sean los mismos: "Dando por supuesto que todos los componentes de la sociedad en proyecto están capacitados legalmente para ejercer la actividad profesional que constituirá el objeto social de la misma y siempre que cualquier Colegio Profesional a que pudieran pertenecer alguno o todos los socios que habrán de integrarla, no lo prohíba expresamente, se entenderá que el ejercicio profesional

pág. 62) entiende que hay que recurrir al "sentido jurídico, técnico o usual, según proceda" (art. 23. 2 de la L.G.T.) y pone como ejemplo de ellos la consulta que transcribimos en el texto.

a cuyo fin se constituye la Sociedad está encuadrado en las previsiones de la letra B del número dos del artículo 12".

Por otro lado, el legislador considera la sociedad de profesionales como una sociedad de trabajo exclusivamente, sin dar cabida al socio capitalista. Ello, naturalmente, sin perjuicio de que los socios profesionales aporten un capital, lo que no sería obstáculo para ser su calificación de sociedad transparente. Pero al exigirse que "todos" los socios sean, en cualquier día del período impositivo, profesionales, basta con dar entrada a un socio sin titulación, que aporte sólo capital o que actúe como administrador, para que el régimen de transparencia no sea aplicable.

B.- De transparencia voluntaria.

El artículo 12.3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas enumera los requisitos que ha de reunir cualquier otra sociedad (a), para optar por el régimen de transparencia. Prescindimos de los supuestos especiales recogidos en el artículo 19.2,b) de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades.

Ejercitada la opción en tiempo y forma (b), la sociedad no tributará en el régimen general, sino que le será de aplicación el principio de transparencia, durante un plazo

de tras años, salvo que dejen de cumplirse los requisitos (c).

- a) Requisitos para optar por la transparencia: requisitos relativos a la sociedad; requisitos relativos a los socios.

Para el ejercicio de la opción por el régimen de transparencia, la Ley y el Reglamento exigen los siguientes requisitos subjetivos relativos a la sociedad:

- En principio es indiferente la forma y la actividad de la sociedad, salvo que carezca de personalidad jurídica, lo que conlleva imperativamente la aplicación del régimen de transparencia impropia, excluyéndose, por tanto, la transparencia voluntaria.

- La sociedad ha de tener un capital fiscal inferior a cien millones de pesetas (artículo 12, tres, b, de la Ley), durante todo el ejercicio social (art. 29, 1, b, del Reglamento). El capital fiscal se determina por la diferencia entre el importe del activo y el de las obligaciones para con terceros, minorada, en su caso, por el saldo deudor de la cuenta de pérdidas y ganancias, según el artículo 17.1 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. Bizcarrondo opina que "esta formulación puede inducir a una cierta perplejidad pues para el exacto cumplimiento de la norma parece que sería necesario un cálculo permanente del capital

fiscal y, consiguientemente, del beneficio o pérdida en cada instante, pero no resulta lógico admitir como correcta una interpretación que conduce a tan desorbitantes conclusiones por lo que habrá que entender que se cumple este requisito siempre que el capital fiscal al principio y final del ejercicio se encuentre dentro del límite de cien millones y no se hayan producido aportaciones a las cuentas de capital o reservas durante el ejercicio" (906).

- El artículo 30.1 del Reglamento limita la posibilidad de opción a las Entidades con domicilio fiscal en territorio español. Este precepto carece de base legal, y además está incorrectamente redactado (907), ya que, según el artículo 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, todo sujeto pasivo tiene un domicilio fiscal en España, que en los residentes se identifica con el domicilio social, siempre que en él esté efectivamente centralizada su gestión administrativa y la dirección de sus negocios, y en los no residentes, se fija en el lugar en que radique la efectiva gestión administrativa y la dirección de sus negocios en España. Únicamente en el caso de que no exista gestión administrativa o dirección en España la Ley silencia cuál es el domicilio fiscal, si bien el artículo 10 obliga a las entida-

(906).- A. Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit., pág. 105.

(907).- Abella Poblet, op. cit., pág. 199.

des no residentes que operen en España sin establecimiento permanente a designar una persona, en territorio español, que les represente. Queda, pues, la duda de si el precepto comentado del Reglamento quiso aludir a las entidades resi dentes en el extranjero carentes de establecimiento permanente, o si pretendió excluir a todas las entidades no re sidentes en España, como parece deducirse del tenor literal del artículo 30.1: "sólo podrá ejercitarse por entidades con domicilio fiscal en territorio español y siempre que to dos sus socios tengan igualmente su residencia habitual en dicho territorio". La expresión "tengan igualmente" sólo tiene como antecedente a las entidades que pretenden ejercitar la opción. En ese caso, debe reseñarse que el artículo 9 de la Ley sobre Sociedades define como entidades resi dentes, las que cumplan cualquiera de los requisitos siguientes: que se hubieran constituido conforme a las normas españolas; que tengan su domicilio en territorio español; o que tengan la sede de dirección efectiva en territorio español. De todas formas, el requisito de la residencia en España de la entidad, pese a ser frecuente en el Derecho comparado y pese a ser deseable "de lege ferenda", no puede reputarse válido, en nuestra opinión, por carecer de base legal suficiente.

En cuanto a las condiciones relativas a los socios exigidas en el régimen voluntario de transparencia, cabe ci tar las siguientes:

- Por su número, no pueden exceder de 25 los so--

cios que participan en la sociedad, para que ésta tenga acceso a la transparencia voluntaria, exigiéndose que tal límite se cumpla en cualquier fecha del ejercicio social (artículo 12, tres, a, de la Ley). En el proyecto inicial este requisito era alternativo al del capital fiscal, y el número de socios era únicamente de nueve. Una enmienda socialista introdujo la exigencia cumulativa del capital fiscal inferior a cien millones y de tener menos de veinticinco socios durante el ejercicio social, buscando que la transparencia voluntaria sólo fuera aplicable a la pequeña y media empresa, lo que no se desprendía del dictamen de la Comisión, "pues más del ochenta por ciento de las sociedades existentes tienen un capital fiscal inferior a cien millones de pesetas, y muchas de esas sociedades, desde luego, no son pequeñas ni medianas empresas y están ligadas a grupos financieros o a grandes empresas" (908).

- Según el artículo 30.1 del Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, todos los socios deben hallarse "sujetos a este impuesto", o ser "una Enti-dad sometida a transparencia... siempre que todos los so--cios o partícipes de ésta sean personas físicas..." (909).

(908).- Vid. la reseña parlamentaria de L. M. Cazorla Prieto, C.T., núm. 27, pág. 164.

(909).- En el debate parlamentario se defendió una propuesta para incluir el requisito de que los socios sean personas físicas (vid. reseña citada en nota ante-

Esta limitación de la opción por la transparencia choca frontalmente con normas con rango de Ley, en las que se permite la opción aunque los socios sean personas jurídicas no transparentes, es decir, aunque los socios sean sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades. Efectivamente, el artículo 12.2 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, al que se remite el número tres de dicho artículo, establece la imputación a los socios y la integración en su correspondiente base imponible del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,"o, en su caso, en el de Sociedades", de los bene-

rior), pero no llegó a tener reflejo en la Ley, aunque fue recogido en el texto del primer Reglamento. El nuevo Reglamento ha añadido un párrafo, suavizando la primitiva exigencia, al permitir la opción aunque un socio sea persona jurídica siempre que sea, a su vez, una entidad transparente. Recuerdese que una entidad del artículo 33 de la Ley General Tributaria es socio único (consulta de 22 de mayo de 1979).

Al permitir que el socio de una entidad transparente tribute también en transparencia "se ha creado un nuevo problema, al no establecer ninguna limitación al número de socios de la sociedad accionista" (F. Sánchez Pinilla, Notas al Impuesto sobre la Renta... cit., pág. 61). "Ello supondrá la posibilidad de que puedan optar por este régimen de transparencia sociedades con más de 25 personas físicas participando en su capital mediante el simple mecanismo de agruparse varias de ellas en una sociedad en régimen transparente que sería a su vez socio de una segunda" (F. Guijarro, Comentarios al nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta, A.P.D., Madrid, 1981, pág. 27).

ficios de las entidades transparentes. Este inciso fue una inclusión realizada a propuesta del informe de la Ponencia de la Comisión de Hacienda, y permite extender la aplicación del régimen de transparencia fiscal a entidades que cuenten entre sus socios a personas jurídicas. La misma conclusión se deduce claramente de los artículos 15, siete, b), 19.1 y 19.4 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades. Por lo tanto, entendemos que el requisito del artículo 30.1 del Reglamento, de que todos los socios sean personas físicas o entidades transparentes, prescindiendo de la conveniencia o no de introducir una norma semejante, carece de valor mientras no sea recogido en una norma con rango legal. Esta opinión ha sido sostenida por numerosos autores, pero la tesis de la Administración, manifestada en diversas consultas vinculantes, es mantener el requisito reglamentario y no permitir la transparencia opcional en el caso de que existan socios personas jurídicas (910)

(910).- La dudosa legalidad del requisito de que los socios sean personas físicas ha sido puesta de relieve por A. Caro Cebrián, 200 dictámenes, cit., dictamen núm. 135; F. Poveda Blanco, Comentarios y consecuencias ... cit., pág. 534; Recio Adrados, Transparencia fiscal, cit., pág. 702; Alsina Riubrugent y Arias Velasco, op. cit., pág. 63; F. Moreno Cerezo, El Impuesto sobre Sociedades... cit., pág. 205; Argüello Reguera y Cortés Martínez, El nuevo Impuesto sobre la Renta... cit., pág. 56, los cuales, aunque admiten la opción para sociedades entre cuyos socios figuren personas jurídicas exigen que ninguna de éstas sea pública (ibidem), lo que, en nuestra opi--

- El Reglamento exige también que todos los socios tengan residencia habitual en territorio español (art. 30.1). El concepto de residencia habitual ha sido concebido (art.6 de la Ley y 21 del Reglamento) como la permanencia por más de ciento ochenta y tres días durante el año natural en el territorio nacional, sin que, en el cómputo, se tengan en cuenta las ausencias, cuando por las circunstancias en que se realicen pueda inducirse que aquéllas no tendrán una duración superior a tres años. Esta nueva limitación reglamenta nos llevaría a excluir la existencia de sujetos pasivos por obligación real en el régimen de transparencia voluntaria. Entendemos que tampoco esta norma tiene validez pues carece de base legal. La Ley no exige que los socios de entidades transparentes estén sujetos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y tampoco que lo estén por obligación personal, aunque quizás ello hubiera sido preferible, para facilitar la gestión del tributo y evitar la evasión.

b) Tiempo y forma de la opción.

La opción deberá ejercitarse por escrito ante la Delegación de Hacienda del domicilio fiscal de la Entidad, durante el mes inmediato anterior al comienzo del primer período impositivo a que haya de afectar. La referencia al

nión, también carece de base legal; etc.

período impositivo ha de entenderse hecha al correspondiente al Impuesto sobre Sociedades, que coincide con el ejercicio económico de la entidad, sin que, a efectos fiscales, pueda exceder de doce meses.

En los supuestos de creación de meras Sociedades que al tiempo de constituirse reuniesen los requisitos establecidos para la transparencia voluntaria, la formulación del escrito de opción deberá efectuarse, para que surta efectos desde el primer ejercicio económico de la Sociedad, dentro de los treinta días siguientes a la fecha de otorgamiento de la correspondiente escritura pública (art. 30.2 del Reglamento).

Con carácter excepcional, cuando la transparencia se refiera al ejercicio social de 1979, la Orden de 21 de diciembre de 1979 dispuso que la opción podría ejercitarse hasta el 31 de enero de 1980, en base a que la citada opción no se pudo ejercitar durante el mes inmediato anterior al comienzo del primer período impositivo a que afectaba, ya que en diciembre de 1978 no se hallaba vigente el Reglamento. Por ello, se da la circunstancia de que para el ejercicio de 1979 el plazo de opción por la transparencia terminó el 31 de enero de 1980, mientras que para el ejercicio de 1980, el plazo se cerró el 31 de diciembre de 1979.

La Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la Ley del Impuesto sobre Sociedades, atribuyen el derecho de opción a la Sociedad, pero sin determinar el

órgano social competente, punto que ha venido a solucionar el Reglamento al establecer el requisito de la unanimidad (911). Ello equivale a trasladar la opción de la sociedad, a quien la Ley se la concede, a los socios, dando a éstos un protagonismo anormal en la formación de la voluntad social (especialmente en el caso de sociedades de capital).

R. Illescas Ortíz, aparte de considerar incorrecta la terminología utilizada ("derecho de opción"), señala las dudas sobre el órgano competente, llegando a la conclusión final de que la decisión "debe de adoptarse por los administradores sociales, dada su competencia social en temas tributarios y, simultáneamente, por todos y cada uno de los socios afectados por la transparencia, siendo absolutamente irrelevante que la decisión de éstos se tome fuera o dentro

(911).- E. Alsina Riubrugent y J. Arias Velasco, op. cit., pág. 63, consideran dudosa la legalidad de este precepto reglamentario, pues contradice lo dispuesto en la Ley de S.A. Sin embargo, Hermenegildo Rodríguez, Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cit., estima que se trata de una materia exclusivamente fiscal y, por tanto, debe ser regulada por las normas de este orden (pág. 72). Opinión contraria sostiene L. Stampa Sánchez, Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta, cit., pág. 268, según el cual "el problema afecta a la legislación interna de sociedades y no tiene posible solución por vía reglamentaria de la legislación del Impuesto, ya que vulneraría normas de superior rango, como son

de la junta general" (912).

En un sentido similar, Clavijo Hernández insiste en la tesis de que esta materia es un "asunto individual" y desde esta perspectiva analiza las soluciones teóricamente posibles, haciendo especial hincapié en la que ha adoptado el Reglamento, que es la más adecuada (913).

A nuestro juicio, el criterio de la unanimidad, establecido por el Reglamento, es correcto, a pesar del escaso apoyo que encuentra en la letra de la Ley. Es el acogido en el único ordenamiento extranjero que regula la transparencia voluntaria de modo similar al ordenamiento

las contenidas en la Ley de Sociedades Anónimas y Código de Comercio".

(912).- R. Illescas Ortiz, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, cit., págs. 43-44. La incorrección de la terminología utilizada deriva, según este autor, del hecho de haberse utilizado una expresión con arraigo tradicional en Derecho de sociedades, donde se usa como sinónimo de "derecho de suscripción preferente". Más ampliamente, señala Illescas, la facultad de elegir que la Ley reconoce en favor de los empresarios sociales "no puede configurarse como una opción en sentido técnico-jurídico, siquiera sea por el carácter negocial de esta figura". No compartimos estas ideas ya que no encontramos obstáculo a la terminología utilizada; por supuesto, la "opción por la transparencia" no puede confundirse en modo alguno con el derecho de suscripción preferente ni con el derecho real de opción.

(913).- Clavijo Hernández, Los rendimientos del capital en

español (Derecho belga) y, como acabamos de ver, es también el propuesto por la doctrina. Ello no supone que la opción haya de adoptarse primero por los administradores y luego por los socios, como afirma Illescas Ortíz, sino sólo por todos y cada uno de éstos últimos. Aunque propiamente la facultad de elegir se atribuye a la sociedad (por unanimidad) y no a los socios. El apartamiento de las normas generales sobre la formación de la voluntad colectiva es una consecuencia necesaria de no haber atendido a la configuración jurídica de las sociedades de personas, al elegir los supuestos de transparencia voluntaria, como expusimos al ocuparnos del fundamento especial de esta clase de transparencia. Se evita así que el régimen tributario de cada socio pueda verse alterado por la decisión de un tercero, es decir, de la sociedad.

Teóricamente el requisito de la unanimidad permite salvar grandes problemas, pero en la práctica dificulta enormemente la efectiva opción por la transparencia (914).

el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Persons Físicas, cit., págs. 133 a 135.

- (914).- En este sentido H. Salvador Bullón, La transparencia de sociedades, cit., pág. 125; F. Poveda Blanco, Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal, cit., pág. 537, quien considera que "al plantear los preceptos legales la necesidad de que este acuerdo se adopte por unanimidad se entra en una seria contradicción que es causa (consecuencia) de la improvisación con que se ha legislado en

Entendemos que la necesidad de que todos los socios presten su consentimiento a la tributación en régimen de transparencia sólo alcanza a los que efectivamente se vean afectados por este régimen. Así, no es necesario el acuerdo del socio que sea una persona jurídica exenta del Impuesto sobre Sociedades, ya que a él no le será imputado beneficio alguno. Del mismo modo ha de resolverse el problema del ejercicio de la opción en caso de usufructo de acciones. La Ley de Sociedades Anónimas establece que la cualidad de socio reside en el nudo propietario, pero "como la opción por el régimen voluntario de transparencia fiscal incide en la tributación de resultados, y la participación en los mismos es un derecho del usufructuario, entendemos que es a éste a quien corresponde el ejercicio del voto, siempre que la duración del usufructo sea igual o superior a tres años, período mínimo durante el cual estará en vigor el régimen de imputación" (915).

esta materia"; Bizcarrondo Ibañez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit., pág. 112, plantea la posibilidad de que un socio resulte perjudicado por la opción, y los demás compensen al mismo con el reparto del beneficio conjunto con el objeto de vencer su resistencia por la opción. A efectos fiscales, según Bizcarrondo, tal compensación debe considerarse como renta del perceptor, calificándose como incremento patrimonial.

(915).- C. Argüello Reguera y J. A. Cortés Martínez, op. cit., pág. 57, en nota 9.

c) Efectos de la opción.

Los efectos de la opción por la transparencia fiscal se desarrollan en los apartados 3 y 4 del artículo 30 del Reglamento, y en síntesis son los siguientes:

- Ejercitada la opción, el régimen de transparencia obliga a todos los socios o partícipes durante tres ejercicios seguidos (916). Transcurrido este plazo, si ningún socio renuncia a este régimen, se entenderá prorrogado por los tres ejercicios siguientes y así sucesivamente. La renuncia, en su caso, deberá formularse mediante escrito presentado ante la Delegación de Hacienda del domicilio fiscal de la Entidad, durante el mes inmediato anterior al comienzo del primer período impositivo a que afecte aquélla (917).

(916).- Este período mínimo de sometimiento a la transparencia fue introducido en el artículo 12.3 de la Ley del I.R.P.F. por una enmienda socialista. Con ello "se evita que el ejercicio de esta opción se transforme en un mecanismo adaptable a las circunstancias de cada ejercicio, práctica que disvirtuaría sus propósitos últimos" (Argüello Reguera y Cortés Martínez, op. cit., pág. 58).

(917).- La primitiva redacción del artículo 30.4 del Reglamento fue objeto, injustificadamente, de severas críticas por parte de la doctrina, que veía una contradicción entre el párrafo primero ("... si ningún socio renunciase...") y el párrafo segundo, según el cual "la renuncia deberá hacerse con iguales re

- Si algún socio sometido al régimen de transparencia transmite su participación social, el adquirente queda obligado al mismo régimen, hasta que finalice el período de tres años citado. La norma es lógica, pues en otro caso la simulación de una transmisión llevaría a salir de dicho régimen, dejando sin efecto la obligatoriedad de un período de permanencia de tres años. Sin embargo, ha sido criticada por Alsina Riubrugent y Arias Velasco, según los cuales "sin amparo legal suficiente, se está alterando, no sólo el Código de Comercio y las leyes que regulan el régimen jurídico de las sociedades, sino los derechos jurídicos de los títulos representativos del capital, contenidos en los estatutos sociales, siendo evidente que ésto significa una extralimitación de las facultades reglamentarias..." (918). Obsérvese que el adquirente presta su consentimiento

quisitos y plazos que los establecidos para la opción". Esta remisión a los requisitos de la opción, se decía, supone la exigencia de unanimidad, "siendo evidente que el acuerdo de renuncia no sólo no exige unanimidad, sino que, por el contrario, es obligatorio para la sociedad, por la sola petición de cualquiera de los socios" (Cfr. Abella Poblet, op. cit., pág. 203; Alsina Riubrugent y Arias Velasco, op. cit., pág. 64).

El nuevo Reglamento da una redacción distinta a la norma, aunque con el mismo contenido, evitando toda referencia, directa o por remisión, a la unanimidad.

(918).- E. Alsina Riubrugent y J. Arias Velasco, op. cit., págs. 63-64.

sabiendo las consecuencias tributarias de su entrada en una entidad sometida a transparencia voluntaria.

- El régimen de transparencia desaparece si las sociedades dejan de cumplir los requisitos exigidos para la aplicación del mismo, en cuyo caso dicho régimen cesará en el mismo ejercicio en que se produzca tal circunstancia (919), que deberá comunicarse a la Administración tributaria en el plazo de treinta días, a partir de la fecha en que aquélla tenga lugar. Esta norma puede anular la efectividad del período mínimo de tres años de transparencia voluntaria, si se deja de cumplir intencionadamente algún requisito.

Existe una excepción, en lo referente al número máximo de socios, introducida en el Reglamento como consecuencia de una observación formulada por el Consejo de Es-

(919).- El Dictamen del Consejo de Estado, núm. 42.101 de 5 de julio de 1979, pág. 32, entendía que en este caso no debe referirse el cese del régimen de transparencia "al ejercicio en que dejara de cumplirse alguno de los requisitos exigidos para la opción, sino al momento en que se produzca tal evento, aun que ello suponga ruptura del ejercicio y doble liquidación". Esta observación no ha sido recogida en el texto del Reglamento, y A. Ballesteros entiende que acertadamente, al no estar esta causa recogida entre las que menciona el artículo 21.1 de la Ley I.S. para la conclusión anticipada del período impositivo (La transparencia fiscal, cit., pág. 315, en nota 29).

tado: continúa el régimen de transparencia fiscal cuando a consecuencia de una adquisición "mortis causa" se rebase el número máximo de socios, siempre que la adquisición se mantenga "pro indiviso". Ello es congruente con la interpretación administrativa, según la cual la cotitularidad en una participación social supone un socio único (consulta de 22 de mayo de 1979).

1. Nacimiento de la obligación tributaria: el hecho imponible en los supuestos de transparencia propia.

La transparencia fiscal no es un tributo, sino el régimen de tributación de cierta clase de rendimientos, de entre los que componen la renta personal del socio. El hecho imponible es, por tanto, el correspondiente al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o al Impuesto sobre Sociedades, según los casos.

En diversas ocasiones, dentro de la primera parte, subrayamos la importancia del análisis jurídico del hecho imponible para explicar el régimen de transparencia fiscal. Asimismo hemos expuesto a grandes rasgos en qué consiste el elemento objetivo y el elemento subjetivo. Solo nos resta ahora confrontar lo dicho entonces con los preceptos correspondientes. Para evitar reiteraciones prescindimos del caso en que el socio de una entidad transparente esté sometido al Impuesto sobre Sociedades, advirtiendo que las consideraciones efectuadas para el caso de que el socio sea persona física son aplicables, "mutatis mutandis", también a la hipótesis del socio persona jurídica.

A.- Elemento objetivo.

El elemento objetivo puede contemplarse, como es sa

bido, desde distintos aspectos: a) material; b) temporal; c) espacial; d) cuantitativo.

a) Aspecto material.

Es necesario distinguir el objeto del tributo, del objeto del presupuesto de hecho. El primero es la manifestación de la realidad económica que trata de someterse a tributación (en el caso de la transparencia, el beneficio de la sociedad). El hecho imponible o presupuesto legal del tributo es el conjunto de circunstancias, hipotéticamente previstas en la norma, cuya realización provoca el nacimiento de una obligación tributaria concreta. De ahí que, como hemos afirmado siguiendo al profesor Sáinz de Bujanda, "el legislador pueda configurar de la más diversa manera los presupuestos objetivos del tributo, aún siendo el mismo el objeto que se desea gravar"(920). Lo característico del régimen de transparencia es, precisamente, que el beneficio social se configura como renta del socio, aunque no haya sido objeto de distribución.

Para referirse al aspecto material del hecho imponible, la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas

(920).- F. Sáinz de Bujanda, Análisis jurídico del hecho imponible, cit., pág. 335.

Físicas emplea la expresión "obtención de renta por el sujeto pasivo", pero no da un concepto unitario de renta, si no que se remite a diversos componentes. "Obtención de renta" no es, pues, más que una expresión abreviada para designar el conjunto de rendimientos netos del sujeto pasivo, más los incrementos de patrimonio. Como ya pusimos de relieve, una interpretación sistemática de la Ley, en base al artículo 12, nos lleva a incluir entre los componentes de la renta que menciona el artículo 3.2, a los "rendimientos imputados por transparencia", categoría especial no reconducible a ninguna de las mencionadas en este último artículo (921).

Desde el punto de vista material, el presupuesto ha de calificarse, por tanto, como complejo, ya que está formado por una multiplicidad de hechos que se producen e integran progresivamente en el tiempo, constituyendo una unidad teleológica objetiva. Pues bien, esos diversos hechos son mencionados genéricamente en el artículo 3 de la Ley

(921).- El Consejo de Estado, en su dictamen núm. 42.101, de 5 de julio de 1979, págs. 24 y 25, argumenta en base a la naturaleza económica del hecho imponible en el I.R.P.F. para afirmar que "ha de haber siempre un ingreso efectivo". En la misma línea se insiste en el Dictamen núm. 43.209, de 25 de junio de 1981, págs. 4 y 5, recalcando la conveniencia de que el reglamento precise qué se entiende por obtención de renta en cada caso. En nuestra opinión, no hay base legal alguna para sostener que la "obten-

(rendimientos de trabajo personal, de capital, de actividades empresariales profesionales y artísticas, incrementos de patrimonio) y en el artículo 12 (rendimientos en transparencia).

b) Aspecto temporal.

Desde el punto de vista temporal, el presupuesto del tributo que nos ocupa tiene una duración prolongada. El período impositivo es un elemento consustancial, con el propio elemento material, de modo que hasta el último día del período impositivo (devengo), no es posible saber si se ha producido o no el hecho imponible, ya que los distintos componentes de la renta se van integrando progresivamente con signo positivo o negativo, según corresponda.

Pero lo que aquí nos interesa no es el análisis del hecho imponible complejo del Impuesto sobre la Renta, sino sólo de uno de sus componentes: los rendimientos obtenidos por transparencia.

La renta de la sociedad es consecuencia del ejer-

ción de renta" supone siempre un ingreso efectivo. Nótese que la argumentación del Consejo de Estado es difícilmente conciliable con la imputación de rendimientos.

cicio de una actividad duradera, pero la obtención de rendimientos en transparencia tiene ineludiblemente carácter instantáneo. Interesa determinar cuál sea ese momento, que denominaremos imputación, para saber en qué período impositivo se integra esta clase de rendimientos.

El artículo 5 del Reglamento establece que, en el supuesto de régimen de transparencia fiscal, se entenderá obtenida la renta por la imputación del rendimiento al sujeto pasivo. Poco aclara esta norma en qué consiste el aspecto material del hecho imponible, como dijimos en otra ocasión, ya que transparencia e imputación de rendimientos vienen a ser sinónimos. Pero, en cambio, el precepto citado cobra todo su sentido desde la perspectiva temporal, al confirmar que en el régimen de transparencia la renta no es obtenida por el socio según se va produciendo, sino en un momento único: en el momento de su imputación.

La imputación temporal de los rendimientos obtenidos por transparencia propia, no puede realizarse conforme a las normas generales de imputación de ingresos y gastos, previstas en el artículo 26 de la Ley, ya que en el régimen de transparencia no hay ingresos y gastos, sino que lo que se imputa es una cantidad neta: el beneficio (o pérdida) de la sociedad.

Por ello, el artículo 109.3 del Reglamento establece el criterio de que la imputación a los socios se hará en el período impositivo en que se hubiese aprobado el balance

correspondiente. Este criterio permite conocer la cuantía de la cantidad imputada desde el momento mismo en que ésta se produce, y permite una adecuada concatenación en el tiempo cuando se alternen períodos de tributación por el régimen de transparencia y períodos de tributación por el Impuesto sobre Sociedades (922).

Puesto que el balance se aprueba en el plazo máximo de seis meses a contar del cierre del ejercicio social y, en la mayor parte de las sociedades, coincide el ejercicio con el 31 de diciembre, en general el beneficio se imputará en el año siguiente. Así, el beneficio de 1981, determinado por el balance aprobado en 1982, se imputará al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o al Impuesto sobre Sociedades, en su caso) de ese año, cuya declaración se presenta en 1983. Este retraso en la tributación del beneficio societario debería haberse paliado con el establecimiento de un pago a cuenta del mismo, a cargo de la sociedad, medida que se fundamentaría, además, en otras razones, ya comentadas anteriormente.

De acuerdo con la norma expuesta, el beneficio de la sociedad supone obtención de renta, por el socio de una

(922).- F. Moreno Cerezo, El Impuesto sobre Sociedades. Régimen general, cit., pág. 209, se refiere a la "incongruencia que supone imputar los resultados en el ejercicio en que se aprueba el balance, en lugar de

entidad transparente, en el momento de su imputación, con independencia de si se percibe efectivamente y del momento en que se perciba. Así, un dividendo "a cuenta" de los resultados del ejercicio corriente, no debe computarse como ingreso en el período en que se percibe, sino que será considerado como renta en el momento de aprobar el balance (923). Los mayores problemas surgen cuando en uno y otro momento los socios son distintos, ya que el rendimiento efectivamente percibido por uno es imputado a otro. El problema podría haberse eliminado considerando rendimientos de capital la parte del beneficio efectivamente repartida, y rendimientos por transparencia únicamente la parte del beneficio no distribuida a los socios. Para la imputación temporal de los primeros se utilizaría entonces el criterio general, que respecto de los ingresos es el momento de su de-

hacerlo en el propio ejercicio, más acorde con el concepto de transparencia, que supone eliminar el cuerpo opaco interpuesto -sociedad transparente".

- (923).- Para Abella Poblet, op. cit., pág. 221, el dividendo "a cuenta" se computa como ingreso en el momento en que se percibe si el perceptor transmite sus acciones antes del cierre del ejercicio. En nuestra opinión ésta no es la solución ofrecida por el Derecho positivo, de forma que tal dividendo no será gravado en cabeza de su perceptor, aunque el futuro gravamen a cargo del adquirente de la acción repercuta en el precio de la transmisión.

Sobre estos temas vid. A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, cit., págs. 85-86; idem, Dictamen núm. 118.

vengo (924). No parece, sin embargo, que haya sido esta la opción del legislador, ya que al ordenar la imputación de los beneficios "aún cuando no hubieran sido objeto de distribución", está ordenando implícitamente la imputación por transparencia de los beneficios distribuidos.

El mismo criterio de imputación temporal (fecha de aprobación del balance) se aplica a las sociedades con ejercicio quebrado. El primer Reglamento, quizás inconscientemente, sentaba una norma especial en este caso, al disponer su artículo 143.1 que cuando el período impositivo de la sociedad no coincidiera con el año natural, los rendimientos se atribuyesen a cada uno de los años naturales en que finalicen los ejercicios económicos de la sociedad. En el mismo sentido se pronunció la Dirección General de Tributos: "en el caso de que el ejercicio social de la sociedad transparente no coincidiera con el año natural, la imputación se realizará en el primer ejercicio cerrado a partir de dicha fecha por los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, socios de la sociedad transparente" (Consulta núm. 81 de la O.M. de 17 de junio de 1981).

El criterio genérico de imputación que se sienta en el artículo 109.3 del Reglamento (fecha de aprobación

(924).- En apoyo de esta tesis podría citarse el artículo 17.2,a) de la Ley del I.R.P.F. Vid. A. Bizcarrondo Ibáñez, op. cit., págs. 116 a 119, y 125.

del balance) quedaba así disvirtuado para las Entidades que no tengan ajustado su ejercicio económico al año natural, en las que se seguía el principio del cierre del ejercicio económico (devengo del Impuesto sobre Sociedades). Esta disparidad de criterios, ambos válidos aisladamente, fue criticada por la doctrina (925), y dió lugar, en el nuevo texto del Reglamento, a la admisión, como criterio único de imputación, de la fecha de aprobación del balance.

A nuestro juicio, no hay obstáculo para admitir un criterio de imputación temporal distinto, propuesto por el sujeto pasivo, sin que ello origine ninguna alteración en la calificación fiscal de los rendimientos, y siempre que se cumplan los requisitos establecidos en el artículo 26, dos, de la Ley, y 110 del Reglamento.

c) Aspecto espacial.

Desde el punto de vista espacial, los rendimientos obtenidos por transparencia pueden quedar gravados por obligación personal (por ser obtenidos por una persona residente en España) o por obligación real (por ser obtenidos en

(925).- J. Cervera González, Las sociedades transparentes, C.T., núm. 31, pág. 54; según este autor, el criterio que debería haberse seguido es el de la fecha de cierre del ejercicio económico-social.

territorio español).

En el epígrafe siguiente, al analizar la condición de los socios como sujetos pasivos, volveremos sobre este punto. Cabe recordar, sin embargo, los requisitos exigidos por el Reglamento en la transparencia voluntaria, en virtud de los cuales la opción sólo sería posible tratándose de una entidad residente en territorio del Estado, cuyos socios sean a su vez residentes en dicho territorio. Según la norma reglamentaria no podría haber, en la transparencia voluntaria, sujetos pasivos por obligación real, ya que en todo caso se trataría de personas residentes. Esta norma, que se fundamenta en el deseo de evitar prácticas evasivas, carece, a nuestro juicio, de validez, pues introduce una limitación para optar por el régimen de transparencia que no aparece prevista en la Ley.

d) Aspecto cuantitativo.

El elemento objetivo del hecho imponible también puede ser considerado desde el punto de vista cuantitativo, aspecto en el que profundizaremos en el epígrafe dedicado a la determinación de la cuantía de la deuda en los supuestos de transparencia propia.

En la imposición sobre la renta, para determinar la cuantía de la deuda, se procede a medir el objeto material del hecho imponible, computando cada uno de sus compo

nentes con signo positivo o negativo, según corresponda. Sólo si la suma de las distintas partidas, positivas o negativas, integrantes de la renta, arroja un resultado positivo puede considerarse que ha habido obtención de renta, a efectos del nacimiento de la obligación tributaria.

Para calcular el importe de la renta en el período de imposición hay que considerar, por tanto, el importe de los rendimientos imputados a ese período por transparencia. Dicho importe, según el artículo 12.4 de la Ley, será la parte correspondiente a cada socio, del beneficio o pérdida de la sociedad, que "resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, con aplicación, en su caso, de las reducciones en dicha base reguladas en la legislación correspondiente".

B.- Elemento subjetivo.

El elemento subjetivo del presupuesto de hecho, consiste en una determinada relación, de hecho o jurídica, en que debe encontrarse el sujeto pasivo del impuesto con el elemento material. Esa relación, en el supuesto de la transparencia, consiste en ser socio de la entidad transparente.

El elemento subjetivo cumple la función primordial

de determinar la persona gravada, esto es, la persona a quien han de imputarse los rendimientos obtenidos en transparencia. Además, tratándose de un impuesto personal, ofrece una significación estructural para el propio elemento objetivo del presupuesto, y permite, en consecuencia, integrar la renta personal del sujeto pasivo, aglutinando los rendimientos obtenidos por transparencia con los demás componentes de dicha renta.

Surge aquí el problema de cuál es la participación societaria que debe marcar la imputación del beneficio o pérdida cuando se ha producido un cambio en la titularidad de dicha participación. En el primer texto del Reglamento podría pensarse que el momento determinante para la fijación de la persona a quien han de ser transparentados los resultados de la sociedad era el de la aprobación del balance (926). El texto vigente deja claro que la imputación se produce "siempre respecto de aquellos socios que tuvieran tal condición en la fecha del cierre del referido balance" (art. 109.3).

(926).- A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, cit., pág. 85.

3. Sujetos pasivos.

A.- La no sujeción de las sociedades transparentes.

Las sociedades sometidas necesariamente al régimen de transparencia, y las voluntariamente acogidas al mismo "no tributarán por el Impuesto sobre Sociedades", según es establecen los artículos 19.5 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, 12.5 de la Ley del Impuestos sobre la Renta, y 36 del Reglamento.

Técnicamente, estamos en presencia de un supuesto de no sujeción, pues estas entidades no obtienen renta en sentido jurídico, como vimos en el capítulo dedicado a la naturaleza jurídica de la transparencia fiscal.

Según cierta opinión, la no tributación sería "sólo parcial, ya que las Entidades transparentes, al percibir entre sus ingresos rendimientos del trabajo personal o del capital mobiliario, de otras sociedades, soportan la retención en concepto de pago a cuenta del Impuesto sobre Sociedades" (927). Aparte de la extrañeza que causa la referencia a los rendimientos del trabajo personal, la tesis de la no sujeción puede mantenerse si se piensa que la figura de la retención consiste en una obligación distinta de la obli

(927).- Recio Adrados, Transparencia Fiscal, R.D.F.H.P., núm. 147, págs. 702-708.

gación tributaria y a cuenta de la misma. La sociedad, al soportar retenciones, sería sujeto pasivo de esa obligación de realizar un pago a cuenta, pero no de la obligación tributaria. Sobre el tema volveremos en el epígrafe último de este capítulo.

Por otra parte, la sociedad transparente es "elemento coordinador y puente para la determinación de los rendimientos que han de atribuirse a quienes la integran" (Consulta de 8 de junio de 1979), y, además, puede asumir la titularidad de obligaciones distintas de la obligación tributaria, como efectivamente ocurre. Esto ha suscitado reparos, por parte de la doctrina y de la Administración, a aceptar la no sujeción de las sociedades transparentes. Así, la citada Orden Ministerial de 31 de julio de 1980 entiende que se trata de una modalidad nueva de "cuasi no sujeción"; en la doctrina italiana se habla de "sujeto pasivo instrumental"; e incluso llega a afirmarse literalmente que "las sociedades en régimen de transparencia son auténticos y plenos sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades" (928).

(928).- El concepto de "soggetto passivo strumentale", frente al de "soggetto passivo diretto", ha sido delimitado por E. Antonini, *Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito*, cit., págs. 8 y ss.

La plena sujeción al I.S. de las Sociedades transparentes es defendida expresamente, con manifiesta impropiedad, por Abella Poblet, *Manual...*, cit., pág. 207; y J. Zurdo Ruíz-Ayucar, *El régimen de*

B.- Los socios como sujetos pasivos.

La obligación tributaria nace, pues, a cargo de los socios, que son los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o del Impuesto sobre Sociedades, en calidad de contribuyentes, pues realizan el hecho imponible del respectivo tributo.

a) Por obligación personal.

Si los socios tienen su residencia habitual en territorio español serán sujetos pasivos por obligación personal, quedando gravados por la totalidad de sus rendimientos, obtenidos o no en transparencia (con independencia del lugar de residencia de la sociedad transparente), según disponen los artículos 4. 1, a) y 7. 1 de la Ley del I.R.P.F., y los artículos 4. 1, a) y 6. 1 de la Ley reguladora del I. S.

Respecto a las personas físicas, se entiende por residencia habitual la permanencia por más de ciento ochenta y tres días, durante un año natural, en territorio español, sin tener en cuenta las ausencias cuando por las circunstancias en que se realicen pueda inducirse que aquéllas

no tendrán una duración superior a tres años (art. 6, 1 y 2 de la Ley del I.R.P.F.).

Las personas jurídicas se consideran residentes en España cuando se hubieren constituido conforme a las leyes españolas; o tengan su domicilio social en territorio español; o tengan la sede de dirección efectiva en territorio español (art. 9 de la Ley del I.S.).

b) Por obligación real.

Son sujetos pasivos por obligación real los personas que obtengan rendimientos o incrementos de patrimonio producidos en territorio español o satisfechos por una persona o entidad pública o privada residente en dicho territorio (art. 4, 1, b, de la Ley del I.R.P.F. y art. 4, 1, b, de la Ley del I.S.).

A estos efectos, los rendimientos imputados por transparencia se consideran satisfechos por una entidad privada residente en territorio español (929). Como hemos vis-

(929).- La posibilidad de sujetos pasivos por obligación real en el régimen de transparencia es reconocida por A. Ballesteros, La transparencia fiscal, cit., pág. 313.

En el Derecho italiano existe una norma expresa (art. 19, n. 5, D.P.R. n. 597) según la cual "se

to, el Reglamento excluye la posibilidad de optar por la transparencia cuando los socios no sean personas físicas residentes en España, pero esta limitación reglamentaria de la transparencia voluntaria carece de apoyo legal.

consideran producidos en territorio del Estado", los rendimientos de las sociedades transparentes. Vid. E. Antonini, *Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito*, cit., págs. 39-40; G. A. Micheli, *Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria*, en "La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale", Cedam, Padova, 1981, pág. 50.

4. La deuda tributaria: determinación de su cuantía

La obligación principal de todo sujeto pasivo consiste en el pago de la deuda tributaria. Los rendimientos obtenidos en transparencia, determinados conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades (A), se integran en la base imponible del socio (B), a la que se aplica el tipo de gravamen para hallar la cuota tributaria(C).

A.- Resultado imputable a cada socio

- a) Utilización instrumental de las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar la renta global de la sociedad imputable a los socios.

El resultado atribuido a los socios será "el que se derive de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible, con aplicación, en su caso, de las reducciones en dicha base, reguladas en la legislación correspondiente" (930).

(930).- Vid. arts. 12. 4 de la Ley del I.R.P.F.; 33. 1 del Reglamento; y 19. 3 de la Ley del I.S. Pese a lo

Lo que se imputa a los socios no es el beneficio económico, o el saldo de la cuenta de pérdidas y ganancias, sino el beneficio (o pérdida) en sentido jurídico, que en este caso la norma identifica con la base imponible determinada según las normas del Impuesto sobre Sociedades. Por tanto, el resultado imputable es una categoría legal que toma la cuenta de resultados como punto de partida, pero que no tiene por qué coincidir con el saldo de la misma. Así, existen ingresos económicos que se tienen en cuenta para determinar el beneficio (venta de derechos de suscripción), ingresos a efectos jurídicos que no lo son en términos económicos (subvenciones por cuenta de capital), gastos fiscales no económicos y gastos económicos, no deducibles fiscalmente" (931).

terminante de la dicción legal, L. Stampa Sánchez entiende que no se imputan a los socios los beneficios que forzosamente hayan de incorporarse a reservas legales, pues en esos casos no existe la posibilidad de fraude fiscal (Estudio sistemático... cit., pág. 268).

No existe obstáculo alguno para aplicar normas del I.S. a entidades que no son sujetos pasivos del mismo. J. Menéndez, en cambio, afirma que "sorprendentemente, el legislador -que abdicó de los postulados que gravan la actividad de las personas jurídicas- no tiene inconveniente en regresar a los medios del impuesto de sociedades, porque puede ser beneficioso para los contribuyentes..." (Contradicciones y paradojas del impuesto... cit., págs.42-43)

(931).- A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, cit., pág. 76.

La referencia a "las reducciones en dicha base, reguladas en la legislación correspondiente" puede extrañar a primera vista, ya que en el actual Impuesto sobre Sociedades, los beneficios fiscales se conceden, fundamentalmente, como deducciones en la cuota. El Proyecto de Ley presentado por el Gobierno no aludía a las reducciones en la base imponible. El párrafo alusivo a las mismas fue añadido por enmienda de las Cortes. Téngase en cuenta que la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas es anterior a la del Impuesto sobre Sociedades, y en el antiguo Texto Refundido de esta última, los beneficios fiscales más extendidos funcionaban como reducciones en la base (Previsión para Inversiones y Reserva para Exportación). Con todo, la Ley del Impuesto sobre Sociedades reproduce textualmente el precepto, y si hubiera querido modificar la redacción inicial lo hubiera hecho en la Disposición Adicional Tercera, como ocurrió con otros artículos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Se puede dar contenido a este precepto considerando que se refiere a la reinversión de los incrementos patrimoniales del artículo 15. 8 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, o a la situación de una empresa que tuviera aprobado un plan de inversiones anticipadas, con cargo a la futura dotación a la Previsión para Inversiones, antes de la vigencia de la nueva Ley, en cuyo caso las cantidades destinadas a esta finalidad, de acuerdo con el régimen transitorio establecido, tendrían el carácter de reducciones de la base imponible.

En todo caso, los beneficios fiscales concedidos,

en la nueva Ley, como deducciones de la cuota, son también aplicables en el régimen de transparencia fiscal, pues según el artículo 19. 4, las entidades transparentes "disfrutarán de todos los beneficios fiscales que puedan reconocerse a las demás sociedades, beneficios que se aplicarán proporcionalmente en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades, según corresponda".

b) Criterios de imputación

La Ley no especifica, en el régimen de transparencia propia, el criterio de imputación o distribución de beneficios entre los socios. La omisión contrasta con la expresa determinación de los criterios de imputación que se efectúa respecto a la transparencia impropia en el artículo 12. 1 de la Ley del I.R.P.F. En el apartado 3 del artículo 10 del Proyecto de Ley del Impuesto sobre Sociedades se decía: "Se imputará en la proporción que establezcan los correspondientes estatutos, pactos sociales o contratos, en su defecto, en proporción al capital desembolsado por cada uno de los socios, asociados o partícipes". Pero esa mención expresa al criterio de imputación se suprimió en la redacción final. Por tanto, habrá de estarse a lo dispuesto en el artículo 34 de la Ley del I.R.P.F. que establece los siguientes criterios (932):

(932).- Alsina Riubrugent y Arias Velasco consideran suma-

- El criterio principal postula la imputación "en proporción a la participación o interés de cada uno de los socios en la entidad correspondiente en la fecha del cierre del ejercicio social". Pueden producirse distorsiones, pues si el socio ha vendido su acción después del último día del ejercicio social y antes de la distribución de los beneficios imputados tributará por una renta nunca obtenida. En sentido inverso, el adquirente de la acción o participación no tributará por los beneficios que la sociedad haya llevado a reservas, aunque luego se le distribuyan. Lógicamente, se producirán los ajustes correspondientes en el precio de transmisión.

Este criterio concuerda con el de los artículos 107 de la Ley de Sociedades Anónimas y 29 de la Ley de Sociedades de Responsabilidad Limitada, que postulan la distribución de los resultados en proporción al capital desembolsado.

En las sociedades colectivas y comanditarias, el artículo 140 del Código de Comercio admite la libertad de pactos sobre la forma de distribuir los resultados en el contrato de compañía, previéndose que, en su defecto, las

mente discutible el orden de prelación de criterios que establece el Reglamento, y proponen en su lugar el siguiente orden: pactos o acuerdos; norma legal pertinente; partes iguales (op. cit., págs. 70-71).

ganancias se distribuirán a prorrata de la porción de inte
rés que cada uno tenga en la compañía, siendo tratados los
socios industriales, si los hubiera, como el socio de capita
l de menor participación. En nuestra opinión, en aras de
la congruencia con esta normativa, el Reglamento ha de inte
rpretarse en el sentido de que si existen pactos sobre la
distribución de resultados se estará a éstos. El interés o
participación de cada socio debe entenderse como una remisi
ón a las normas de Derecho privado sobre la distribución
de las ganancias de la sociedad.

- Cuando la participación o interés de cada socio
no fuese manifiesto, "podrán imputarse los resultados con
los criterios que se deriven de los pactos o acuerdos que
los interesados lleven a efecto". H. Salvador Bullón entiene
de que éste último inciso, en el que se mencionan los pacto
s que se "lleven a efecto", supone la exigencia de que
los pactos tengan una realidad práctica (933). De no ser
así, es decir, de entender válido el acuerdo que se refiera
únicamente a la imputación de beneficios a efectos fiscales,
con un contenido distinto de los criterios que rijan la dis
tribución efectiva de beneficios, se abre la posibilidad de
acomodar la cuantía de la deuda según los niveles de renta
de cada socio, burlándose el espíritu del régimen de trans
g

(933).- H. Salvador Bullón, La transparencia de sociedades,
cit, pág. 137.

parencia fiscal.

- Por último, si por ninguno de los medios anteriores constasen a la Administración, de forma fehaciente, las participaciones respectivas, los resultados se atribuirán por partes iguales, criterio este, como muy gráficamente afirma J. López Berenguer, "salomónico, pero inevitable" (934).

En resumen, los criterios de imputación son, según la interpretación que se propone, los mismos que rigen el reparto de las ganancias en cada tipo de sociedad. En las S.A. y S.R.L., en todo caso en proporción al capital de sembolsado (interés social). En las sociedades colectivas y comanditarias, según lo pactado; en su defecto, según las normas subsidiarias del Código de Comercio que se remiten al interés que cada socio tanga en la compañía. Si este interés no consta a la Administración, se entiende que es igual para todos los socios, norma ésta que constituye una presunción "iuris tantum", frente a la que cabe la prueba fehaciente de la verdadera participación en la sociedad.

La imputación a los socios o partícipes de las deducciones en la cuota que les pudieran corresponder, se efectuará en idéntica proporción a la que se hubiera utili

(934).- José López Berenguer, Manual... cit., pág. 114.

zado para atribuir los resultados (beneficio o pérdida social).

B.- Rendimientos obtenidos en transparencia: su integración en la base imponible del socio.

a) Naturaleza de estos rendimientos.

Tema debatido es en qué concepto deben computarse los rendimientos obtenidos en transparencia. Si el socio es persona física, el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta parece enumerar, a primera vista de forma exhaustiva, las cuatro únicas clases de componentes de la renta: rendimientos de trabajo personal, rendimientos de capital, rendimientos de actividades empresariales, profesionales o artísticas e incrementos de patrimonio.

A la luz de este precepto, un sector importante de la doctrina ha entendido que los rendimientos imputados por transparencia constituyen rendimientos de capital. En apoyo de esta tesis se cita el artículo 17, 2, a) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que incluye entre los rendimientos procedentes del capital mobiliario las "participaciones en los beneficios de sociedades, asociaciones o comunidades de bienes, así como cualquier otra utilidad percibida de la entidad en virtud de la condi

ción de socio, accionista o partícipe" (935).

En nuestra opinión, que ya hemos expresado al analizar el elemento material del hecho imponible, los rendimientos imputados por transparencia constituyen una categoría "sui generis" distinta de las mencionadas en el artículo 3 de la Ley, que, pese a su apariencia, no contiene una enumeración exhaustiva de las distintas clases de rendimientos. El sentido jurídico que tiene la cuestión de si se trata o no de rendimientos de capital, es única y exclusivamente que en ese caso les serían aplicables las normas sobre determinación de tales rendimientos, contenidas en la sección segunda del capítulo V de la Ley. Pero, como ya hemos visto, para determinar la cuantía de los rendimientos que se integran en la base imponible de cada socio se acude, en el régimen de transparencia, a las normas del Impuesto de Sociedades, sin que sean de aplicación los preceptos de ninguna de las secciones del capítulo V de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Por ello re

(935).- En este sentido Julián Cervera González, *Las sociedades transparentes*, C.T., núm. 31, pág. 55; Abella Poblet, op. cit., págs. 224-225; C. Albiñana García Quintana llega a la misma conclusión por una vía distinta, afirmando que tales rendimientos deben considerarse "incluidos entre los procedentes del capital mobiliario, pues el no-pago del Impuesto sobre Sociedades no altera la naturaleza económica de los expresados rendimientos" (*Sistema tributario español y comparado*, ICE, Madrid, 1981, págs. 253-254).

sulta incorrecto incluir los rendimientos obtenidos en transparencia entre los rendimientos de capital, y menos aún, claro está, entre los rendimientos de trabajo personal o de actividades empresariales.

Esta ha sido la interpretación seguida por la Administración. El impreso oficial de declaración tributaria, aprobado por la Orden de 8 de febrero de 1982, dedica concepto separado (espacio G), a los "rendimientos en régimen de transparencia fiscal". Y el Reglamento, en su artículo 54, 2, b), niega la consideración de rendimientos de capital mobiliario a "la imputación de resultados a los socios o partícipes de las Sociedades... (transparentes)".

Mención especial merece la opinión sostenida por A. Bizcarrondo Ibáñez (936). Según este autor se imputa, exclusivamente, el beneficio no distribuido, mientras que las cantidades efectivamente repartidas forman parte de la renta del perceptor en concepto de rendimientos del capital mobiliario. En apoyo de esta tesis invoca el artículo 35.1 del Reglamento que, al disponer que "la imputación de resultados... no tendrá, en ningún caso, la consideración de dividendos a los efectos de las deducciones en la cuota", parece indicar que a los restantes efectos sí tendrá la consideración de rendimientos del capital mobiliario y, consi--

(936).- Angel Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para de cidir la transparencia fiscal, cit., págs. 116 a 119.

guientemente, su conceptualización independiente del rendimiento obtenido en transparencia. A nuestro juicio esta interpretación "a contrario sensu" debe descartarse, entre otras razones por la rúbrica del precepto reglamentario citado ("régimen de transparencia y deducciones en la cuota"), que es índice suficientemente expresivo del alcance limitado que tiene la norma, de la que resultaría excesivo extraer una conclusión general sobre la naturaleza de los rendimientos obtenidos en transparencia.

Bizcarrondo cita, además, el artículo 15, d) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que habla de "los beneficios imputados" para referirse exclusivamente a los no distribuidos. Más claramente se observa la distinción entre "los beneficios o pérdidas... distribuidos formalmente o imputados legalmente" en el artículo 4, 2, 2ª de la Orden de 31 de julio de 1980, aunque este precepto no es recogido por Bizcarrondo en apoyo de su tesis.

Sin perjuicio de reconocer la originalidad de esta postura, y sin entrar en el tema de su conveniencia "de lege ferenda", entendemos que choca con el tenor literal de la Ley, en la que se establece la imputación de rendimientos "aún cuando no hubieran sido objeto de distribución", de lo que resulta que se consideran obtenidos en régimen de transparencia también los rendimientos que hayan sido efectivamente distribuidos. En este sentido, la consulta núm. 124 de la Orden de 17 de junio de 1981, afirma que "los beneficios distribuidos a los socios, tanto personas físi-

Cas como jurídicas, no tienen la consideración de dividendos al disponerlo expresamente el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas... que da un tratamiento fiscal a estos rendimientos sustancialmente distinto al de los rendimientos de capital mobiliario, instrumentando su integración en la base imponible del socio por la vía de la imputación".

b) Rendimientos irregulares.

Los rendimientos irregulares son objeto de un tratamiento especial en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, para evitar los inconvenientes de la tarifa progresiva, cosa que no ocurre en el Impuesto sobre Sociedades.

Por eso, en el régimen de transparencia fiscal, al imputar el beneficio de la sociedad a los socios, si éstos son personas físicas, el principio de equidad reclama la aplicación del tratamiento previsto para los rendimientos irregulares. Esta posibilidad es recogida expresamente en el Reglamento, cuyo artículo 118 dispone que se consideren rentas obtenidas de forma notoriamente irregular en el tiempo, la parte del beneficio imputado al sujeto pasivo en virtud del régimen de transparencia que tenga las características propias de los rendimientos irregulares. Del mismo modo, el artículo 33.3 dice que si en el resultado atribuido a los socios existiesen incrementos o disminuciones

patrimoniales y, en general, rendimientos que tuvieran la consideración de irregulares en el tiempo, será aplicable a dichos rendimientos irregulares, en el Impuesto sobre la Renta de los socios, el tratamiento previsto al efecto.

El tratamiento previsto es el del artículo 27 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (arts. 117 y 118 del Reglamento), consistente en integrar en la base imponible, a efectos de determinar el tipo medio de gravamen, únicamente la fracción resultante de dividir el importe total del rendimiento irregular por el número de años en que se considere obtenido. A dicho tipo medio se someterá luego la totalidad de los rendimientos.

c) Rendimientos negativos; referencia a la compensación de pérdidas.

En el régimen de transparencia fiscal, se traslada a los socios no solo el beneficio de la sociedad, sino también, en su caso, la pérdida, determinada conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades (937).

(937).- El artículo 12.1 de la Ley del I.R.P.F. hace mención expresa de las pérdidas. El artículo 19.1 del Proyecto de Ley del I.S. se refería solo a los beneficios, pero a consecuencia de diversas enmiendas (18, 139 y 155) se corrigió la redacción primitiva, aludiendo a los beneficios o pérdidas (Vid. Civitas

El rendimiento negativo se imputa, pues, a los so
cios, sean personas físicas o jurídicas. En el balance de
estas últimas, las acciones de la sociedad transparente fi
guran en el activo. A consecuencia de las pérdidas de la
sociedad transparente, la entidad titular de las acciones
podría disminuir su valor, en base a lo dispuesto en el ar
tículo 104 de la Ley de Sociedades Anónimas. Pero entonces
existiría una duplicidad en las pérdidas, no admisible fi
scalmente. Por ello, la sociedad que participa en la entidad
transparente se limitará a considerar como pérdida lo impu-
tado por transparencia, y si disminuye el valor de sus ac
ciones, no tendrá la consideración de disminución fiscal
(Resolución de 11 de marzo de 1980).

A una consulta sobre si la regularización de la
cartera de valores, que recoja una pérdida considerable,
puede traspasarse a la persona física, pudiendo además la
sociedad amortizar la pérdida en el período de cinco años,
se contestó que "el artículo 11 de la Ley 61/1978 impide la
consideración como disminución patrimonial del total de la
pérdida registrada en la regularización de valores en cu
anto exceda del deterioro sufrido por tales valores en el e-
jercicio, lo que viene recordado en el artículo 1.3 del

R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 560).

Frecuentemente la transparencia se usa para con
seguir la imputación de pérdidas (Vid. A. Caro Ce-
brián, 200 Dictámenes... cit., Dictamen núm. 135,
apartado 3).

Real Decreto 3061/1979. En conclusión, sólo será imputable a los socios, a efectos de su inclusión en su base imponible correspondiente, el importe de la pérdida correspondiente al ejercicio a que se refieran las cuentas anuales. Obviamente, al no tributar por el Impuesto sobre Sociedades, no puede admitirse la compensación de bases imponibles negativas, que ha sido realizada por los socios en el ejercicio correspondiente (Consulta núm. 80, de la Orden de 17 de junio de 1981).

No es aplicable, por tanto, el régimen de compensación de pérdidas previsto en el Impuesto sobre Sociedades, si las pérdidas se obtienen en régimen de transparencia, ya que ese resultado negativo es absorbido por los demás rendimientos o incrementos del patrimonio de cada socio. El problema está en las pérdidas habidas en ejercicios anteriores a 1979, o en los posteriores, si la sociedad tributó en régimen normal.

En un principio se plantearon numerosas dudas, pero en la actualidad la Dirección General de Tributos ha aclarado que "en el caso de sociedades transparentes, no existe abstráculo a la aplicación de la compensación de pérdidas en igualdad de condiciones con las restantes sociedades, imputándose la base así obtenida a los socios, siendo requisito que tal compensación de pérdidas quede reflejada contablemente y que corresponda a ejercicios en los que la sociedad no estuviese acogida a transparencia" (Consulta núm. 71 de la Orden de 17 de junio de 1981. En cuan-

to a cuáles son las pérdidas compensables, se distingue se gún que se hayan producido antes o después de la entrada en vigor de la Ley 61/1980. En el primer caso la pérdida compensable es la definida en el artículo 19 del texto refundido del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas. Si se trata de pérdidas producidas a partir del primer ejercicio iniciado con posterioridad al 1 de enero de 1979, la pérdida compensable es la base imponible determinada conforme a la Ley del Impuesto sobre Sociedades, pero sólo en sociedades no transparentes. En cualquier caso, el plazo de cinco años se cuenta a partir del ejercicio en que se produce la pérdida compensable. Los socios incluirán en su declaración, dentro de su base imponible, la base imputada reducida procedente de la transparente y sólo cuando su propia base imponible total resulte negativa podrán ellos aplicarse la compensación de pérdi--das en los cinco ejercicios siguientes.

C.- Cuota tributaria.

- a) Determinación de la cuota en los supuestos de transparencia.

Para determinar la cuota íntegra que corresponde a cada uno de los socios de una entidad transparente, se aplica el tipo de gravamen que corresponda, a la base impo

nible, para cuyo cálculo se integran y compensan la cuantía de los rendimientos imputados por transparencia y las cuantías de las demás partidas que componen la renta.

Si el socio es una persona física, el beneficio de la sociedad resulta sometido a un tipo de gravamen progresivo. Como afirma Fraile Santos, "El Impuesto de Sociedades, de esta manera, se transmite a los socios de forma no proporcional, dependiendo de la cuantía de los demás ingresos de cada partícipe e incidiendo desfavorablemente en aquellos socios cuyas otras rentas sean superiores" (938).

Lejos de ser criticable, esta discriminación entre los socios de las entidades transparentes permite, en nuestra opinión, un mayor acercamiento al principio de capacidad contributiva, que es el fundamento de la imposición, y, por tanto, también del sistema de transparencia, como vimos en el capítulo último de la primera parte. La justicia tributaria exige un trato igual a los que están en las mismas circunstancias (equidad horizontal), pero desigual para los que ostentan una diferente capacidad económica (equidad vertical). El posible atentado a la equidad no deriva del distinto tratamiento dado a los socios de una entidad transparente entre sí, sino de la no generalización del principio

(938).- Fraile Santos, Comentarios en torno al sistema de transparencia fiscal, C.T., núm. 30, pág. 45.

de transparencia, y, en consecuencia, de la discriminación de los socios de entidades transparentes frente a los de entidades sujetas al Impuesto sobre Sociedades. Esta discriminación puede resultar, según los casos, favorable a unos o a otros, como ya hemos puesto de relieve. Sin embargo, la generalización del régimen de transparencia fiscal a todas las sociedades, en principio deseable, no es posible por razones prácticas, que son las que justifican el mantenimiento de una imposición autónoma sobre la renta de las sociedades.

b) Deducciones de la cuota

Cada socio deducirá de la cuota íntegra las cantidades que le correspondan. En relación con el régimen de transparencia, hay que destacar las siguientes normas especiales en materia de deducciones de la cuota:

- Los resultados imputados por transparencia, aún tratándose de beneficios distribuidos, no tendrán, en ningún caso, la consideración de dividendos a los efectos de las deducciones de la cuota previstas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades (art. 35.1 del Reglamento). La norma es lógica, pues la deducción por dividendos intenta paliar la doble imposición, que se elimina totalmente con el régimen de transparencia. La misma conclusión podría obtenerse de la Ley del I.R.P.F. según la cual para que esta deducción sea

aplicable se exige que la sociedad "hubiera tributado sin bonificación ni reducción alguna por el Impuesto sobre Sociedades".

Sin embargo, la sociedad transparente puede haber recibido dividendos por los que tributó la sociedad pagadora. Se discutió, con el anterior Reglamento, la posibilidad para el socio de la deducción correspondiente a esos dividendos. Parecía lógica una solución positiva, y el nuevo artículo 127.3 admite la deducción por dividendos en "la parte de la base imponible imputada que corresponda a dividendos o participaciones en beneficios que perciba una entidad en régimen de transparencia fiscal".

- Según el artículo 58 del R.D. 3.061/79, de 29 de diciembre, que desarrolla los incentivos previstos en el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, y el artículo 35.2 del Reglamento del I.R.P.F., en el caso de sociedades en régimen de transparencia, se entenderán realizadas o satisfechas directamente por los socios las inversiones o condiciones de empleo que den lugar a las deducciones en la cuota a que se refiere el artículo 126 del citado Reglamento (939).

(939).- El Reglamento sólo menciona, en su artículo 35.2, las deducciones relativas a inversiones o condiciones de empleo. La Ley del I.S. parece más amplia, al reconocer (art. 19.4), a las sociedades transparentes, todos los beneficios fiscales que puedan

Cada socio realizará las deducciones que le correspondan, según los criterios de imputación examinados en un epígrafe anterior, en su propia cuota. Si el socio es una entidad sujeta al Impuesto sobre Sociedades, la deducción tendrá los límites establecidos para estas entidades con carácter general, computándose conjuntamente, a efectos de la aplicación de los límites, las deducciones a que tuviera derecho por las inversiones realizadas directamente y las realizadas a través de una sociedad transparente. Si el socio es persona física se le aplicará el límite que establece el artículo 29 de la Ley del Impuesto y el 124.1 del Reglamento, es decir, el 25 por ciento de la base imponible.

reconocerse a las demás sociedades. Como deducciones imputables a los socios en virtud de este precepto, y no recogidas en el Reglamento, Abella Poblet (op. cit., págs. 214 a 216) menciona las siguientes: compensación de impuestos pagados en el extranjero (art. 24.4 de la Ley 61/1978); bonificación por ingresos procedentes de Ceuta y Melilla (art. 25,b,2); bonificación por rentas de sociedades transparentes exentas (incluye aquí las Sociedades de Inversión Mobiliaria, que según la Administración no pueden acogerse a los beneficios de la disposición transitoria tercera si inciden en el régimen obligatorio de transparencia). Por su parte F. Sánchez Pinilla considera también aplicable, en el caso de transparencia, la bonificación de hasta el 95 por ciento de la cuota que prevé el artículo 25,c,1, de la Ley del I.S. (Notas... cit., pág. 68), aunque el artículo 86 del Real Decreto de inversión empresarial solo concede este beneficio a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades.

Hay que destacar que, en este punto, la norma se aparta de la sistemática general del régimen de transparencia propia, pues no se atribuye a los socios, en concepto de deducción, la cantidad que la sociedad hubiera podido deducir en su cuota, sino que se imputa la propia inversión, con lo que la cuantía de la deducción vendrá gravada en función de las circunstancias del socio y no sólo de su participación en la sociedad. Puede afirmarse que el socio de la sociedad transparente queda, en materia de inversiones, - equiparado el empresario individual, salvo en lo relativo a la inversión en valores mobiliarios (940).

(940).- Como fomento de la inversión bursátil, la Ley del I.S. dispone la deducción por la suscripción de valores mobiliarios de sociedades que tengan cotización calificada en Bolsa. El artículo 41 del R.D. de 29 de diciembre de 1979 lo ha cifrado en el 10% del importe de la suscripción. La disposición final segunda de la Ley ha dispuesto que esta deducción "no será de aplicación a los empresarios individuales... sin perjuicio de lo previsto en la letra f) del artículo 29 de la Ley del I.R.P.F.". La Administración ha entendido, en el caso de las sociedades transparentes, que los socios realizan la suscripción a efectos de la deducción. La solución podría haber sido otra, similar al caso de inversión y creación de empleo, pero la elegida es, en general, más favorable al socio, ya que el porcentaje es superior en el ámbito del I.R.P.F. (15%) que en el del I.S. (10%), aunque la posibilidad de trasladar la deducción a los años siguientes no se concede en el régimen del I.R.P.F. y sí en el del I.S.

- Si entre los ingresos de la entidad cuya base imponible es objeto de imputación directa se hallasen rendimientos que hubiesen sido objeto de retención a cuenta del Impuesto de Sociedades, las cantidades retenidas serán deducibles de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondiente a los socios o partícipes, según establece el artículo 35. 3 del Reglamento de dicho Impuesto. Este precepto es considerado por la Dirección General de Tributos aplicable también al Impuesto sobre Sociedades, en tanto no se realice el desarrollo reglamentario del mismo (Consulta núm. 83 de la Orden de 17 de junio de 1981).

Aunque más tarde volveremos sobre el tema, conviene precisar que la deducción debe practicarse en el mismo período impositivo en que se produce la imputación de la base imponible, y no en el que se produjo la retención (Consultas núm. 79 y núm. 83 de la Orden de 17 de junio de 1981).

c) Rectificación de la cuota.

El artículo 33. 2 del Reglamento establece que "cualquier modificación posterior en la cuantía de la base imponible, que sea consecuencia tanto de acciones de la Administración Tributaria, como de la resolución de toda clase de recursos, comportará, igualmente, la imputación de

la diferencia a los socios y la consiguiente rectificación de la cuota del Impuesto del período impositivo a que la base imponible rectificadora se imputa". La norma es congruente con el sistema de transparencia, en el que en ningún caso puede exigirse cantidad complementaria alguna a la sociedad. Las rectificaciones de la cuota de los socios exigen una notificación independiente a cada uno de ellos, además de la notificación a la sociedad (941).

(941).- Estos problemas se han planteado en el Derecho comparado. Así el Consejo de Estado francés (11 de julio de 1979) entiende que "dans le cas où el prélèvement ... a été calculé sur une base insuffisante, l'administration est en droit d'établir à la charge de chacune des personnes physiques assujetties, par voie d'avis de mise en recouvrement, un complément de prélèvement, mais ne peut pas la mettre à la charge de la société en nom collectif elle-même, qui n'est passible ni de l'impôt sur les sociétés, ni de l'imposition sur le revenue" Vid. Maurice Cozian, Le régime fiscal des sociétés des personnes (Sociétés dites semi-transparentes) Revue des Sociétés, 1980 (núm. 2), pág. 228.

En Italia, la circular ministerial de 30 de abril de 1977 ha entendido que la liquidación en rectificación o de oficio, en relación con una sociedad transparente, "spiega l'efficacia nei confronti dei soci ed associati, senza che debba procedersi alla reiterazione di tanti avvisi di accertamento quanti sono i soci e gli associati medesimi". Vid. Tesauro, L'accertamento unitario dei red diti delle società de persone, Boll. trib. inf., 1979, pág. 438; Tremonti, Ancora sull'accertamento unitario, Dtt. Prat. Trib., 1979, I, págs. 886 y ss.; Micheli, Società di persone e Società di capi tali de fronte alla legge tributaria, cit., págs. 52 53.

5. Extinción de la obligación tributaria en los supuestos de transparencia

A.- Medios de extinción de la obligación tributaria.

Teniendo en cuenta, como ya hemos reiteradamente manifestado, que en el régimen de transparencia son los socios los que obtienen renta, y en consecuencia el beneficio social se grava dentro del tributo sobre la renta personal de cada uno de ellos, el examen de las causas de extinción de la obligación tributaria puede remitirse al estudio del régimen general del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades, en su caso.

No existen, pues, especialidades en este punto. La obligación tributaria nace a cargo del socio y se extingue, normalmente, mediante el pago de la deuda tributaria por el sujeto pasivo. El objeto del pago es una suma de dinero, cuya cuantía se determina teniendo en cuenta no sólo los rendimientos imputados por transparencia, sino la renta global del socio. Podrían existir dudas, sin embargo, respecto a algunos medios anormales de extinción de la obligación tributaria, como son la compensación o la prescripción.

B.- Algunos medios en particular

a) Compensación.

La Ley General Tributaria establece en su artículo 68 que las deudas tributarias podrán extinguirse total o parcialmente por compensación en las condiciones que reglamentariamente se establezcan. Para que este modo de extinción opere es necesario que las deudas sean recíprocas, vencidas, líquidas y exigibles. Estos requisitos operan como mínimos para aplicar la compensación, pues junto a ellos es necesario que la compensación se verifique en las condiciones que señalen las normas reglamentarias.

El problema que pudiera plantearse en relación con el régimen de transparencia es el de la posibilidad de que la compensación se produzca entre la deuda del socio y un crédito a favor de la sociedad transparente o entre un crédito a favor del socio y una deuda de la sociedad transparente.

A nuestro juicio la respuesta ha de ser negativa, pues falta el requisito de que las deudas sean "recíprocas", ya que la sociedad transparente tiene una personalidad distinta de la del socio. Falta, pues, un requisito básico de la compensación. Obsérvese que, si se mantiene la tesis de la inexistencia de la sociedad en el ámbito tributario, la respuesta sería muy distinta (prescindiendo de la remisión a las normas reglamentarias), porque la deuda de la sociedad o frente a la sociedad, sería deuda de los socios o frente a los socios. Pero, como ya vimos, la transparencia no supone, en modo alguno, desconocimiento de la personalidad jurídica de la entidad transparente.

b) Prescripción.

Mayores dudas se han planteado en torno a la figura de la prescripción, especialmente en relación con el momento inicial para el cómputo de los plazos. J. López Berenguer piensa que puede procederse a la rectificación de la cuota de cada socio, si se altera la cuantía del beneficio imputable, aunque hayan pasado más de cinco años desde la última actuación, en base a que "no juega la prescrip--ción en este supuesto, pues el posible incremento es una deuda tributaria nueva; la prescripción comenzaría, en to--do caso, en el momento de la alteración de los beneficios de la sociedad transparente" (942).

Entendemos que el régimen de transparencia no su--pone alteración de las normas generales contenidas en los artículos 64 y 65 de la Ley General Tributaria.

Por lo tanto, el plazo de prescripción del derecho de la Administración para determinar la deuda tributaria mediante la oportuna liquidación comienza el día del devengo. Para modificar la deuda del socio, el plazo comienza el último día del período impositivo. Para modificar la cuantía del beneficio o pérdida imputable a los socios, la cuestión es más problemática, pues el Impuesto sobre Sociedades no

(942).- José López Berenguer, op. cit., pág. 113.

se devenga en el régimen de transparencia, aunque se liquida para determinar el resultado imputable. Esta situación no pudo ser prevista por la Ley General Tributaria, anterior a la implantación del régimen de transparencia, pero, a nuestro juicio, es aplicable su espíritu ya que existe identidad de razón: la facultad de modificar la base imponible atribuible a los socios prescribe a los cinco años desde el último día del ejercicio económico de la sociedad. Esta conclusión se basa en que el derecho de la Administración para determinar el beneficio o pérdida social no puede considerarse indefinido en el tiempo, por lo que el inicio del cómputo del plazo de prescripción debe hacerse desde el día en que el Impuesto de Sociedades se devengaría si no fuese de aplicación el régimen de transparencia. Normalmente, por tanto, el derecho a modificar la cuantía de los rendimientos imputados por transparencia prescribirá un año antes que el resto de los elementos determinantes de la cuantía de la deuda del socio.

La acción para exigir el pago de la deuda tributaria liquidada, la acción para imponer sanciones tributarias y el derecho a la devolución de ingresos indebidos no presentan problemas especiales en el régimen de transparencia.

Juan Zurdo Ruiz-Ayucar recuerda, a efectos de prescripción, la norma del artículo 122 de la Ley General Tributaria, que "hace depender la prescripción de los tributos cuyas bases se fijan según las establecidas en otros tributos, de la firmeza de éstas". En su opinión, esta norma es

de plena aplicación en el régimen de transparencia, "en cuanto que la base de renta del socio depende de la firmeza de la base correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de la entidad en transparencia" (943). Entendemos que la norma es ciertamente aplicable en los supuestos de transparencia fiscal, pero que no se refiere a la prescripción si no al carácter provisional o definitivo de la liquidación. Es decir, la liquidación practicada a cada socio se consideraría provisional, en la parte relativa a los ingresos obtenidos en transparencia, hasta que no se determinara de modo definitivo el resultado imputable. Ello sin perjuicio de que antes pueda prescribir el derecho de la Administración a determinar la cuantía de la deuda. De todas formas, en esta materia, la Ley General Tributaria ha quedado desfasada, en gran parte debido a las peculiares exigencias del sistema de autoliquidaciones, y son ya numerosas las normas, de distinto rango, dictadas con posterioridad. En ellas no se contemplan, de forma específica, las peculiaridades que pudiera presentar el régimen de transparencia en este punto.

(943).- J. Zurdo Ruiz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, cit., págs. 776-777.

6. Otras cuestiones del régimen de transparencia propia.

A.- El problema de las retenciones

La naturaleza jurídica de la figura del obligado a retener ha sido explicada de muy diversas formas (944). Aquí partimos de la consideración del retenedor como sujeto pasivo en nombre propio y por cuenta ajena, en una obligación de contenido distinta de la obligación tributaria y a cuenta de ésta. Y sólo analizamos las peculiaridades de la transparencia fiscal, examinadas en una doble vertiente: retenciones sobre rendimientos percibidos por la sociedad transparente (a) y retenciones sobre rendimientos satisfechos por la sociedad transparente (b).

(944).- Podría configurarse al retenedor como "sustituto" del contribuyente. F. Sáinz de Bujanda pone de relieve la inconsistencia de esta postura, pues la obligación tributaria todavía no ha nacido al producirse al retención. En su opinión, la naturaleza jurídica de las retenciones se reconduce, en términos jurídicos, a la figura del deber de colaboración con la Administración financiera, deber nacido por imperativo legal (Lecciones... cit., págs. 222-223). Opinión distinta mantiene el profesor Ferreiro Lapatza, Curso... cit., págs. 455 a 459.

Conviene tener en cuenta la aparición de nuevas figuras en la reciente reforma, que la L.G.T. no pudo prever. En esta se configura el sujeto pasivo como titular de la relación tributaria compleja ("prestaciones materiales y formales"), y se considera que el sujeto pasivo de la obligación tributaria (contribuyente o sustituto), también lo será

- a) Retenciones sobre rendimientos percibidos por la sociedad transparente.

Los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades vienen obligados a practicar la retención, cuando el perceptor sea también una entidad que tenga la condición de sujeto pasivo del citado Impuesto, según establecen el artículo 32.2 de su Ley reguladora, el artículo 1.1 del Real Decreto 357/79, de 20 de febrero, por el que se regula el régimen de retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades, y la disposición primera de la Orden Ministerial de 26 de febrero de 1979, por la que se desarrolla la sección segunda del Real Decreto citado.

Suponiendo un pagador sujeto al Impuesto sobre Sociedades y un rendimiento sujeta a retención, es preciso interpretar si las sociedades transparentes cumplen también la condición de ser "también... sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades" (945). Según hemos visto, en sentido téc-

de las obligaciones accesorias. Vid. sobre este punto M^a Teresa Soler Roch, Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas R.E.D.F., núm. 25, págs 5 y ss.

(945).- Vid. A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, cit., págs. 81-82, el cual analiza sucesivamente la tesis de la "no sujeción" y la tesis de la exención, inclinándose por la pri

nico, las entidades transparentes constituyen un supuesto de no sujeción, pero entendemos que los rendimientos abonados a las sociedades transparentes son objeto de retención porque:

- El artículo 32. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades cuando habla de "sujetos pasivos" no usa esta expresión en sentido técnico, sino que se remite al artículo 4, es decir, a las personas jurídicas en general.

- Resultaría una carga excesiva para el retenedor saber si la sociedad a que paga incide, obligatoriamente o por opción, en el régimen de transparencia.

- Esta es la solución implícitamente acogida en el Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al permitir que se deduzca de la cuota de los socios el importe de las retenciones practicadas a la socie-

mera, por lo que "no habría lugar a practicar retención y habría de montarse un dispositivo administrativo de comunicación de su identidad y condición de transparencia entre sociedades perceptoras y pagadoras de rendimientos retenibles, con el consiguiente entorpecimiento en los comportamientos de retención mecánica, automática, generalizada y aún globalizada de los pagadores de determinados rendimientos, por ejemplo, dividendos" (ibidem, pág. 82). Cfr. el mismo autor, 200 Dictámenes, núm. 185.

dad (art. 35. 2)

- La Orden Ministerial de 31 de julio de 1980 en relación con las Sociedades de Inversión Mobiliaria que sean transparentes, establece en su artículo cuarto que "los dividendos, participaciones en beneficios, intereses y demás rendimientos que perciban serán objeto de la correspondiente retención... Estas entidades no tienen derecho a la devolución de las retenciones... Los socios y partícipes tienen derecho a que se les deduzcan las retenciones que se hubieran practicado a las Sociedades o Fondos de Inversión Mobiliaria, por los rendimientos obtenidos por estas entidades".

Las retenciones se imputan a los socios, a efectos de deducción en la cuota, con los mismos criterios que rigen la imputación de resultados y en el mismo ejercicio en que se imputan éstos (Consultas núm. 79 y núm. 83 de la Orden de 17 de junio de 1981).

En el plano contable, las retenciones constituyen un hecho de relevancia económica y patrimonial para la empresa, por lo que, de acuerdo con los principios contables, deben aparecer reflejadas en una cuenta patrimonial o de balance. De no hacerse así, la contabilidad no reflejará la verdadera situación patrimonial y económica de la empresa (Consulta núm. 76, de la Orden citada).

- b) Retenciones sobre rendimientos satisfechos por la sociedad transparente.

Las Sociedades transparentes tienen que practicar retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues el artículo 10 de la Ley establece esta obligación para "las personas jurídicas o entidades que satisfagan o abonen a una persona física rendimientos de los definidos en el artículo tercero". Por evidente paralelismo entendemos que, como en el caso anterior, hay que interpretar correctivamente la referencia del artículo 32. 2 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades a los "sujetos pasivos", en el sentido de considerarla equivalente a personas jurídicas. De prosperar esta interpretación, las sociedades transparentes también estarían obligadas a practicar, en su caso, retenciones a cuenta del Impuesto sobre Sociedades.

En otro plano, más concreto y específico, se plantea la cuestión de si los rendimientos imputados por transparencia han de ser objeto de retención. Nos inclinamos por la respuesta negativa, en congruencia con lo dicho sobre la naturaleza jurídica de estos rendimientos. Desde luego, es obvio que no se podrá efectuar retención alguna sobre los beneficios que se imputan y no se reparten, pero más discutible es la cuestión de si tiene que practicarse retención por los beneficios efectivamente distribuidos. La opinión más extendida se inclinaba en sentido negativo

(946), y fue ésta, además, la solución dada en la Orden de 31 de julio de 1980 para las sociedades de inversión mobiliaria, que se hace extensible al resto de las sociedades transparentes en el artículo 147. 5 del nuevo Reglamento, que excluye la retención no solo respecto a las imputaciones sino también respecto a los pagos efectivos.

Los beneficios distribuidos, procedentes de ejercicios en que no ha existido el régimen de transparencia, son, en cambio, dividendos a todos los efectos, es decir, deberán ser objeto de retención y podrán acogerse a la deducción por dividendos.

(946).- Mantienen, sin embargo, una opinión positiva A. Caro Cebrián, Comentarios en torno a la transparencia fiscal, cit., pág. 83; A. Bizcarrondo Ibañez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit., págs. 129-130 (en congruencia con su tesis de que los beneficios repartidos se consideran dividendos, salvo a efectos de la deducción por dividendos). La consulta núm. 124 de la Orden de 17 de junio de 1981 afirma: "Los beneficios distribuidos a los socios, tanto personas físicas como jurídicas, no tienen la consideración de dividendos al disponerlos expresamente el Reglamento del I.R.P.F.... que da un tratamiento fiscal a estos rendimientos sustancialmente distinto al de los rendimientos del capital mobiliario, instrumentando su integración en la base imponible del socio por la vía de la imputación. Consecuentemente, no procede plantear retención sobre las cuantías satisfechas en concepto de beneficios distribuidos a los socios por parte de una Entidad acogida o sometida al régimen de transparencia fiscal".

El reparto de dividendos a cuenta no debe ir acompañado de retención, pese a que no se puede tener la seguridad de que la sociedad vaya a continuar en régimen de transparencia, por la falta sobrevenida de algún requisito (947).

Respecto a los dividendos procedentes de beneficios imputados por transparencia, que se repartan con posterioridad, no habrá de practicarse retención, pues esos beneficios ya tributaron en su momento.

La sociedad que quede encuadrada en el régimen de transparencia, o que abandone dicho régimen, deberá diferenciar contablemente las reservas constituidas antes y después del cambio de régimen de tributación, para poder conocer su tratamiento fiscal. A estos efectos se consideran reservas no sólo las que con tal nombre figuren en el balance, sino también los fondos y previsiones dotados con cargo a beneficios, como, por ejemplo, el Fondo de Fluctuación de Valores,

(947).- Esta es la opinión de la Dirección General de Tributos en la consulta núm. 77 de la O.M. de 17 de junio de 1981, en la que se aclara, además, que la retención practicada sobre un dividendo a cuenta de los beneficios de 1979, por una sociedad que posteriormente se acoge al régimen de transparencia en el plazo especial concedido por la Orden de 21 de diciembre de 1979, no se considera ingreso indebido, "dado que la retención se realizó correctamente, de acuerdo con las normas en vigor en la fecha del reparto del dividendo a cuenta... Por tanto, lo proce

cuenta de Regularización de Dividendos, etc. (consulta núm. 78 de la Orden de 17 de junio de 1981).

B.- Obligaciones formales:

a) De la sociedad transparente:

- Las sociedades transparentes deberán presentar, en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal, un parte de alta en el índice de Entidades, acompañando copia de la escritura de su constitución y de los Estatutos sociales, según dispone el artículo 28 de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades. La intención de este precepto incluye claramente a las sociedades en transparencia, pues en otro caso las hubiera exceptuado expresamente como hace con las entidades del número uno del artículo quinto de la Ley.

- Los títulos representativos de la participación en el capital de las Sociedades transparentes deberán ser nominativos (948). Esta exigencia es lógica, para un mejor

dente es la imputación a los socios de las retenciones practicadas, a fin de que por éstos se realice la correspondiente deducción de la cuota".

(948).- El artículo 34. 7 de la Ley del I.R.P.F. se refiere

conocimiento de quienes son los socios o partícipes, pero ni se ha fijado plazo para su cumplimiento, ni se regula la sanción que provoca su incumplimiento.

Según Giménez Reyna, en los casos de transparencia voluntaria, ante el silencio de la ley, el cambio de los títulos en nominativos debe producirse en el ejercicio inmediato anterior al que sea de aplicación el régimen de transparencia. Respecto a la transparencia obligatoria, entiende que se trata de una norma imperfecta, sin sanción legal (949).

Para la Dirección General de Tributos, en respuesta de 7 de diciembre de 1979, el referido plazo alcanza hasta el 31 de diciembre de 1980, puesto que hasta el año 1980 no se realizarán las primeras imputaciones de renta por transparencia fiscal. Tratándose de transparencia obligatoria, parece lógico que el cambio de los títulos se pro-

únicamente a las acciones. El Reglamento, en su artículo 31. 1 cambia el tenor literal para ampliar la referencia a toda clase de títulos representativos de la participación social. La disposición transitoria tercera de la Ley establece que no se devengará tributo alguno por la modificación requerida para que las acciones de las Sociedades transparentes sean nominativas.

(949).- Giménez-Reyna Rodríguez, Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota, C.T., núm. 33, pág. 212.

duzca en el año en que se apruebe el balance. Si se trata de transparencia voluntaria, en el primer año que se quiera que produzca sus efectos.

En cuanto a las consecuencias del incumplimiento de la obligación que examinamos, se tratará de una simple infracción, que, a nuestro juicio, no lleva aparejada la pérdida del régimen de transparencia. El carácter nominativo de los títulos no es un requisito de este régimen, si no una obligación de las sociedades que incidan necesariamente o se acojan voluntariamente al mismo. Por eso resulta adecuada la ubicación del artículo 37. 7 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, en el capítulo IX (gestión), e incorrecta la rúbrica del artículo 31 del Reglamento (requisitos comunes a los regímenes obligatorio y opcional de transparencia). Sería absurdo que el incumplimiento de una obligación formal supusiera dejar sin efecto los aspectos sustanciales del régimen de transparencia necesaria. Y lo mismo cabe decir de la transparencia voluntaria, en que se exige un período mínimo de tres años, que no puede burlarse por el hecho de que los títulos dejen de ser nominativos.

- La primera versión del Reglamento ordenaba a las sociedades transparentes aprobar los balances en los tres meses siguientes a la fecha de cierre del ejercicio correspondiente. Esta norma reglamentaria fue objeto de numerosas críticas, porque suponía una limitación del plazo reconoci-

do por la legislación mercantil (950). Podría encontrarse su fundamento en la necesidad de imputar los resultados a los socios en el ejercicio en que se generaron, pero esta explicación no es posible, al haber dispuesto el propio Reglamento que los beneficios sean imputados en el ejercicio de aprobación del balance correspondiente. Se vulneraba así lo establecido en la Ley de Sociedades Anónimas, sin conseguir resultado práctico alguno. La citada Ley, en sus artículos 50 y 102, ordena que los administradores formulen las cuentas en los cuatro primeros meses siguientes al cierre del ejercicio, y la Junta los apruebe, en su caso, en los dos siguientes. De todas formas, si la sociedad no aprobó su balance en el breve plazo establecido por el Reglamento, no dejó por ello de tributar en transparencia, pues se configuraba como un requisito común a los regímenes obligatorio y opcional, y por las razones vistas antes, no habría cesación de la transparencia. Se le impondría una sanción por infracción simple, sin recargo del 5% de la cuota por prestación fuera de plazo de la declaración, porque no hay cuota alguna.

(950).- H. Salvador Bullón, *La Transparencia de Sociedades* cit., pág. 129; A. Bizcarrondo Ibañez, *Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal*, cit. pág. 109; Fr. Guijarro, *Comentarios al nuevo Reglamento...* cit., pág. 28; Argüello Reguera y Cortés Martínez, op. cit., pág. 53; F. Sánchez Pinilla, *Notas...* cit., pág. 62; J. López Berenguer, op. cit., pág. 110 y 131; etc.

La nueva redacción dada al artículo 31. 2 del Reglamento ha acabado con los motivos de crítica existentes anteriormente, al establecer que "las sociedades sometidas al régimen de transparencia, aprobarán los balances en el mismo plazo establecido para las sociedades en general, se gún la legislación mercantil vigente".

- Las sociedades transparentes vendrán obligadas a presentar, en la Delegación de Hacienda de su domicilio, la relación de sus socios, referida al último día del ejercicio social (951), indicando el beneficio imputable a cada uno de ellos, según las normas examinadas en un epígrafe anterior.

Esta relación se presentará conjuntamente con la preceptiva declaración del Impuesto sobre Sociedades, según modelo aprobado por el Ministerio de Hacienda (Orden de 23 de marzo de 1982, por la que se aprueba el modelo de decla ración del Impuesto sobre Sociedades para el ejercicio 1981).

(951).- El artículo 34. 7 de la Ley del I.R.P.F. refiere la relación de socios al treinta y uno de diciem-- bre de cada año. El Reglamento refiere la relación al último día del período impositivo del I.R.P.F. (que viene a ser lo mismo), precisando que si el período impositivo de la sociedad coincide con el año natural, la relación de socios será referida al último día del período impositivo social (art. 143). En definitiva, la relación va referida en todo caso al último día del ejercicio económico de la entidad.

Con ello se pretende conservar el papel de control que tiene el Impuesto de Sociedades, pese a la no sujeción al mismo de las entidades transparentes, y conocer el número e identidad de los socios, así como los datos necesarios para determinar la cuantía de la imputación.

- Las sociedades transparentes deben llevar su contabilidad de conformidad con los preceptos del Código de Comercio y demás disposiciones legales que sean de aplicación. Las retenciones practicadas sobre rendimientos satisfechos a la sociedad deben reflejarse en una cuenta patrimonial o de balance. Deberán, como ya dijimos, diferenciarse contablemente las reservas constituídas con anterioridad a la tributación por transparencia, debido al distinto tratamiento que reciben los dividendos repartidos con cargo a las mismas.

- La sociedad transparente, una vez determinado el resultado global del ejercicio y las deducciones en la cuota imputables al socio, procederá a comunicar a cada uno de éstos los importes que se les atribuyen de ambas magnitudes, detallando si se trata de rendimientos regulares o irregulares y el ciclo de producción de éstos, con objeto de que el socio pueda utilizar tal notificación como justificante, a efectos de su respectiva declaración personal.

- Las sociedades transparentes están igualmente obligadas a facilitar la práctica de inspecciones y comprobaciones, y a proporcionar a la Administración los datos,

informes, antecedentes y justificantes que tengan relación con los rendimientos imputados a los socios. En este punto, es aplicable la disposición adicional cuarta de la Ley reguladora del Impuesto de Sociedades, pese a que en ella se hace referencia a los "sujetos pasivos", expresión en la que se incluyen las entidades transparentes, a pesar de no serlo técnicamente.

b) Del socio.

Los socios de entidades en régimen de transparencia propia están obligados a presentar la correspondiente declaración por su Impuesto Personal sobre la Renta, incluyendo en ella los rendimientos obtenidos por transparencia, practicando la correspondiente autoliquidación, y realizando, en su caso, el ingreso en el Tesoro.

Respecto a las obligaciones formales del socio, el régimen de transparencia no introduce especialidad alguna, siendo, por tanto, aplicables las normas generales dictadas para el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o para el Impuesto sobre Sociedades, según la condición del socio (952).

(952).- Vid. la Orden de 8 de febrero de 1982 por la que se regulan la obligación, modelos y plazos de presentación de las declaraciones del I.R.P.F., ejer-

C.- Transmisión de las acciones de sociedades transparentes; separación de socios; disolución de sociedades transparentes.

Si algún socio sometido al régimen de transparencia transmitiese su participación social, el adquirente es tará sometido al mismo régimen hasta que finalice el perío do de tres años durante el que produce sus efectos la op- ción por la transparencia (art. 30. 3 del Reglamento).

En el caso de que un socio transmita su participa- ción, serán incrementos o disminuciones de patrimonio las diferencias entre el coste medio de adquisición y el valor de enajenación. Si se aplicaran las normas generales, una misma cantidad tributaría dos veces, una cuando se trans- parentó como resultado no distribuido y otra cuando se ena jena la acción. Por ello, el artículo 20. 8. b) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y el artículo 84. 4 del Reglamento, así como el artículo 15. 7, b) de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades, es-

cicio de 1981 (B.O.E. de 17 de febrero), en la que se consigna un espacio independiente (G) a los "Ren dimientos en Régimen de Transparencia Fiscal". La atribución podrá ser de beneficios o pérdidas; en este último caso el importe deberá ir precedido del signo (-). Si se trata de rendimientos irregulares o de ciclo superior a un año puede utilizarse el es- pacio H (advirtiendo que son rendimientos imputados por transparencia), o, como suele hacerse, el espa cio G (especificando el carácter irregular de los rendimientos)

tablecen normas especiales en relación con la forma de determinar el valor de adquisición de las acciones u otras participaciones en el capital de las sociedades transparentes. Según estas normas, el coste de adquisición se determina mediante la adición de dos componentes: el coste de adquisición propiamente dicho (precio o cantidad desembolsada para la adquisición de los valores), y el coste de titularidad (beneficios no distribuidos imputados al socio, o pérdidas imputadas por transparencia).

Asimismo, cuando se trate de separación de socios o de disolución de sociedades transparentes, el artículo 20. 8. d) de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y 15. 7, d) de la Ley del Impuesto sobre Sociedades disponen que no se computará, a efectos de determinar el posible incremento o disminución patrimonial, el importe de los beneficios o pérdidas imputadas a los socios durante su tiempo de permanencia en la sociedad. El artículo 86. 4 del Reglamento aclara esta norma, remitiéndose a la forma especial de determinar el valor de adquisición de los títulos o derechos que acabamos de exponer.

Es de interés señalar también que en el caso de disolución de entidades transparentes no es de aplicación lo dispuesto en el artículo 127. 5 del Reglamento, cuando declara que, en caso de disolución de sociedades, tendrá la consideración de dividendo, a los efectos de la deducción por dividendos percibidos regulada en dicho artículo, la parte de la cuota de liquidación social que corresponda

a beneficios no distribuídos, ya que para tal consideración se exige que dichos beneficios hubieren tributado efectivamente por el Impuesto sobre Sociedades, lo cual no sucede en las sociedades transparentes.

Por último, hay que mencionar la disposición transitoria tercera de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que dispuso la posibilidad de disolución de las sociedades que inciden en transparencia necesaria, en el plazo de doce meses (953), sin devengo de tributo alguno que esté directa o indirectamente vinculado a las operaciones de disolución. Esta disposición ha sido desarrollada por la Orden Ministerial de 12 de junio de 1979 (B.O.E. de 16 de junio), y por diversas contestaciones a consultas de carácter vinculante (Orden de 17 de abril de 1980), en términos de gran amplitud. Los resultados de la sociedad disuelta al amparo de esta normativa, obtenidos desde el primer día del período impositivo hasta que se liquida la cuenta de resultados previa al acuerdo de disolu-

(953).- Para el inicio de este plazo de doce meses, podrían considerarse dos fechas distintas: la de los veinte días posteriores a la promulgación de la ley (es decir, 29 de septiembre de 1978) o la del 1 de enero de 1979. La Dirección General de Tributos estimó que la fecha válida era la primera, confirmando esta opinión la O.M. de 12 de junio de 1979. Sin embargo, el número primero de la Orden citada exige que las sociedades que acuerden disolverse, "deberán presentar a liquidación la escritura pública

ción, por razón de las actividades normales de la sociedad, no tributan en régimen de transparencia fiscal sino que que dan sometidos al Impuesto sobre Sociedades.

D.- Infracciones y sanciones.

No existen normas específicas, actualmente, sobre infracciones tributarias cometidas por las sociedades transparentes o sus socios, por lo que serán de aplicación las normas generales.

Las simples infracciones, que no van unidas a cuota alguna deben imponerse a quien haya realizado la acción tipificada. Mayor dificultad presenta el supuesto de posibles desviaciones en el cálculo de la base imponible. Algún autor entiende que "no podrá haber consecuencias de orden sancionador" (954). En nuestra opinión, lo procedente es

en que se formalice dicho acuerdo ante la oficina liquidadora competente antes del día 1 de octubre de 1979", mientras que en la práctica se ha entendido que el plazo es para la adopción del acuerdo de disolución, y no para presentar la escritura ante la oficina competente.

(954).- Hermenegildo Rodríguez, Comentarios... cit., pág. 78; en contra de Bizcarrondo Ibañez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit.,

practicar una liquidación a la sociedad, y conocer la dife
rencia sobre el beneficio declarado calculando la sanción.
El mayor beneficio se imputará a los socios y la sanción
a la sociedad, sin perjuicio de la sanción que corresponda
al socio que hubiese participado en el acuerdo social y pre
sentado también una declaración falsa por su impuesto per-
sonal.

El Proyecto de Ley sancionadora de las infraccio-
nes tributarias contiene ya algunas normas específicas para
el régimen de transparencia fiscal. En el artículo 2, 1, d)
se consideran sujetos infractores "las entidades en régimen
de transparencia fiscal y los socios o miembros de las mis
mas, a quienes les sean imputables los respectivos resultata
dos sociales".

Como la imputación de resultados tiene eficacia
tanto respecto a la entidad como al socio mismo, parece co
rrecto extender la responsabilidad por infracciones a los
socios. Lógicamente, a pesar del carácter de formación co-
lectiva de la voluntad que tiene el acuerdo social, se ex-
cluye (art. 1, 3, c) la presunción de voluntariedad en el
socio que hubiera salvado su voto en aquella decisión co--

pág. 131. En el Derecho italiano se entiende que no
es aplicable a los socios la sanción por inexacta
declaración de las rentas sociales imputadas por
transparencia (Vid. la circular de 30 de abril de
1977 en Boll. trib. inf., 1977, pág. 1284).

lectiva.

Al tipificar las infracciones simples, y dentro de éstas la falta de presentación o presentación fuera de plazo de la declaración, se especifica que la obligación de declarar puede referirse a los socios de las entidades sometidas al régimen de transparencia fiscal, respecto a la parte que les sea imputable en los resultados sociales, hayan sido o no declarados éstos o aquélla por dichas entidades a la Administración tributaria (art. 5, 1, d).

Con carácter separado, pero dentro de las infracciones de ocultación, recoge el artículo 26 del Proyecto, como tipo específico, la participación de un socio en el régimen de transparencia fiscal en el acuerdo de aprobación de resultados sociales que no se correspondan con la realidad, cuando a su vez dicho miembro de la entidad transparente no declare correctamente las rentas sociales que le fueran imputables. Esta tipificación, justifica la Memoria, es consecuencia del propio régimen de transparencia fiscal, que exige contemplar la infracción tributaria, no sólo en la entidad transparente (que se califica como infracción simple, ya que sobre dicha entidad no pesa gravamen alguno y, en consecuencia, no se produce directamente un perjuicio económico; hay incumplimiento de obligaciones formales), si no en el socio mismo, puesto que lo que se elude es el pago total o parcial del tributo respecto al cual ostenta la cualidad de sujeto pasivo. La buena fe del socio queda salvada, pero, en tal caso, las sanciones que le hubieran co--

rrespondido serán exigibles a quien fuera culpable de la
falsedad o inexatitud.

7. Conclusiones

El régimen de transparencia propia se aplica necesariamente a las sociedades que enumera la Ley: Sociedades de Inversión Mobiliaria que no disfruten de cotización calificada en Bolsa; Sociedades de cartera (aquéllas en las que más de la mitad de su activo esté constituido por valores mobiliarios); Sociedades de mera tenencia de bienes (aquéllas en las que más de la mitad de su activo no esté afecto a actividades empresariales o profesionales), y Sociedades de profesionales. En los tres primeros casos se requiere, además, que más de la mitad del capital social pertenezca a un grupo familiar o a diez o menos socios.

La selección de supuestos no está exenta de límites confusos, en ciertos casos, y de criterios discutibles, en otras ocasiones, que se han ido perfilando a través de consultas vinculantes.

Con carácter voluntario, el régimen de transparencia es aplicable a todo tipo de sociedades siempre que su capital fiscal sea inferior a cien millones de pesetas y su número de socios no exceda de veinticinco. El Reglamento ha intentado, por necesidades de la práctica pero sin base legal, limitar el derecho de opción a las sociedades residentes, cuyos socios sean a su vez residentes y estén sometidos al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o tributen en transparencia.

La opción ha de ejercitarse por unanimidad, lo que, si bien no se deduce claramente de la Ley, es una consecuencia lógica de la imputación de rendimientos, ya que ésta afecta al régimen tributario particular de cada socio. Ejercitada la opción, la ley establece un plazo mínimo de tres años, lo que evita el cambio continuo de régimen tributario según las conveniencias de cada ejercicio. La transparencia cesa por la voluntad de algún socio al transcurrir el plazo, o por dejar de cumplirse los requisitos de la misma, aspecto este último que puede permitir, en algún caso, burlar la exigencia de tributar en transparencia por un período mínimo de tres años.

El artículo treinta y uno del Reglamento contiene, según su rúbrica, dos requisitos comunes al régimen obligatorio y opcional de transparencia: que los títulos sean de carácter nominativo; y que la entidad transparente apruebe el balance en el plazo señalado por la legislación mercantil. En el primer caso no se trata en realidad de un requisito de la transparencia, sino de una obligación de las sociedades sometidas o acogidas a este régimen de tributación. Lo mismo ocurre en el segundo caso, aparte de tratarse de una remisión a normas mercantiles, completamente innecesaria.

En cuanto al hecho imponible hay que destacar, en el aspecto material, que los rendimientos obtenidos en transparencia son una categoría "sui generis", de naturaleza distinta a los componentes de la renta personal que enu

mera el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, o el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. En el aspecto temporal resulta criticable el retraso con que estos rendimientos son gravados, ya que se imputan al ejercicio en que se aprueba por la sociedad el balance. Para paliar este inconveniente, al que se une la inexistencia de retención sobre los dividendos satisfechos por sociedades transparentes, sería aconsejable introducir un pago a cuenta del futuro impuesto del socio, a cargo de la sociedad.

Los sujetos pasivos, en cada obligación tributaria, son únicamente los socios, por obligación real o personal. La sociedad, es, sin embargo, elemento coordinador y puente para determinar la cuantía de la deuda y sujeto pasivo de una serie de obligaciones formales, entre las que se incluyen las propias del Impuesto sobre Sociedades y otras específicas del régimen de transparencia, como la obligación de presentar una relación de los socios con indicación del resultado imputable a cada uno. En ciertas ocasiones la Ley se refiere literalmente a los "sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades" con manifiesta incorrección, ya que el espíritu de la norma abarca también a las entidades transparentes (por ejemplo, artículo 32. 2 de la Ley del I. S., disposición adicional cuarta, etc.). Hubiera sido preferible utilizar la expresión personas jurídicas o entidades, que, aunque en el artículo 4 parece considerarse sinónimo de sujeto pasivo, en rigor tiene un alcance más amplio.

Respecto a la determinación de la cuantía de la deuda, en el régimen de transparencia se acude a las normas propias del Impuesto sobre Sociedades, para determinar el resultado imputable a cada socio. No existen, por tanto, ingresos de los que deducir los gastos para hallar los rendimientos netos. Los criterios de imputación se fijan en un momento único, la fecha del cierre del ejercicio social, prescindiendo, por razones de seguridad jurídica, de las posibles variaciones de la participación de cada socio a lo largo de todo el ejercicio. Aunque el Reglamento expresa diversos criterios de imputación, entendemos que en definitiva estos criterios consisten en una remisión genérica a los pactos o normas aplicables en cada caso para determinar el porcentaje de participación de cada socio en las ganancias, y si este porcentaje de participación no consta a la Administración se presume (respecto a los socios cuya participación no conste) que es igual para todos.

También en materia de extinción existen puntos oscuros, sobre todo en relación con la prescripción, y lo mismo en cuanto al régimen sancionador de las infracciones tributarias cometidas por las sociedades transparentes o sus miembros. La aplicación de las normas generales no siempre resulta fácil, pues la Ley General Tributaria no pudo prever las peculiaridades del régimen de transparencia, por lo que es urgente la elaboración y aprobación, mediante Ley, de normas específicas para las entidades que tributan en transparencia.

En definitiva, si bien teóricamente el régimen de transparencia representa un mayor acercamiento al principio de capacidad contributiva, la complejidad de su regulación, las numerosas lagunas existentes, y la necesidad de adoptar criterios rígidos, por razones de seguridad jurídica, hacen en la práctica muy difícil su aplicación, dando lugar, paradójicamente, a una mayor elusión de la carga impositiva en ciertos casos, y a un exceso de gravamen, que disuade la constitución de cierto tipo de sociedades, en otros. A ello se une la escasez de normas legales, lo que ha dejado un extenso campo a la interpretación administrativa con la consiguiente inseguridad para el contribuyente. Solo el progresivo avance de la jurisprudencia y la doctrina para colmar las lagunas existentes y aclarar los puntos oscuros pueden hacer que, en el futuro, este régimen se acerque a los objetivos que trata de cumplir. Para ello se se rán necesarios, sin duda, un mayor desarrollo legislativo, y la reforma de algunos de los preceptos vigentes.

831

CAPITULO VIII

LA TRANSPARENCIA IMPROPIA

SUMARIO

1. Supuestos de transparencia impropia.

A.- Entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

- a) Requisitos de estas entidades: constituir una unidad económica o patrimonio separado; ser susceptible de imposición.
- b) Figuras que señala la Ley a título de ejemplo.
- c) Figuras que han merecido la atención de la doctrina y jurisprudencia.

B.- Valor jurídico del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

2. Nacimiento de la obligación tributaria.

A.- La realización del hecho imponible por las entidades sin personalidad.

B.- El hecho imponible en los supuestos de transparencia impropia.

- a) Elemento objetivo: aspectos material, temporal espacial y cuantitativo.
- b) Elemento subjetivo.

3. Sujetos pasivos

A.- Las entidades sin personalidad como sujetos pasivos.

a) Asunción de una posición deudora frente a la Hacienda Pública.

b) Responsabilidad: aspectos materiales y formales

B.- Los sujetos pasivos en la transparencia impropia.

4. La deuda tributaria: determinación de su cuantía.

A.- La posibilidad de determinar la cuantía de la deuda con referencia al ente no personificado.

B.- La interpretación administrativa.

a) La no aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades.

b) Naturaleza jurídica de los rendimientos obtenidos en transparencia impropia.

c) La aplicabilidad del régimen de estimación objetiva singular.

C.- La cuota tributaria en los supuestos de transparencia impropia.

5. Extinción de la obligación tributaria.

A.- El cumplimiento de la obligación tributaria en el régimen del artículo 43.4 de la Ley General Tributaria.

B.- El cumplimiento de la obligación tributaria en el régimen de transparencia impropia; otros medios de extinción de la obligación tributaria.

6. Otras cuestiones del régimen de transparencia impropia,

A.- El problema de las retenciones.

B.- Obligaciones formales de las entidades sin personalidad y de sus miembros.

C.- Transmisión de participaciones y disolución de entidades sin personalidad.

7. Conclusiones.

1. Supuestos de transparencia impropia.

El artículo 12. 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, al establecer la transparen
cia impropia, se remite a las entidades del artículo trein
ta y tres de la Ley General Tributaria. Es necesario, por
tanto, delimitar las figuras incluibles en el artículo
treinta y tres (A), y examinar el valor jurídico del artí-
culo 12. 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Per
sonas Físicas (B).

A.- Entidades del artículo 33 de la Ley General
Tributaria.

- a) Requisitos de estas entidades. constituir
una unidad económica o patrimonio separado;
ser susceptible de imposición.

Resulta evidente que cuando la Ley General Tribu-
taria alude a la posibilidad de considerar sujeto pasivo a
las entidades sin personalidad, no quiere llamar a tributa-
ción, como sujetos pasivos, a todos los que puedan existir,
sino "sólo a algunos determinados que reúnan ciertas carac
terísticas que les hagan específicamente idóneos para asu-

mir obligaciones tributarias" (955).

El artículo 33 del citado cuerpo legal menciona nominalmente las herencias yacentes y las comunidades de bienes, a las que hay que añadir las sociedades civiles en virtud del artículo 12. 1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Pero esta enumeración no es exhaustiva, sino abierta, pues el citado artículo añade que también pueden considerarse sujetos pasivos "las demás Entidades que, carentes de personalidad jurídica, constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptible de imposición". De aquí se deduce:

- Que las Entidades carentes de personalidad no son nunca sujetos en sentido estricto (956), aunque en determinados casos puedan ser "considerados" como tales. Para ser sujeto hacía falta capacidad jurídica, como vimos.

(955).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, cit., pág. 421; sobre el tema cfr. F. Messineo Per l'individuazione del "soggetto collettivo" non personificato, Arch. giur., 1953, págs. 3 y ss.

(956).- El art. 30 de la Ley General Tributaria corrobora que "es sujeto pasivo la persona, natural o jurídica...", de donde, "a contrario sensu", resulta que los entes a que el ordenamiento no atribuye personalidad (aptitud para ser titulares de relaciones jurídicas) no pueden ser sujetos (titulares actuales de una relación jurídica).

Los sujetos pasivos serán los componentes de la entidad, aunque en el régimen peculiar ya examinado en un capítulo anterior.

- Que para ser considerados sujetos pasivos se requiere que tales Entidades "constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, susceptibles de imposición".

- Que las sociedades civiles, comunidades de bienes y herencias yacentes, sólo se mencionan a título ejemplificativo, por lo que puede ocurrir: 1º Que una ley particular se refiera específicamente a entidades distintas de éstas dos, siempre que reúnan los requisitos que el propio artículo 33 exige para su consideración como sujetos pasivos. 2º Que, aunque, a juicio del legislador, en los ejemplos que cita, concurren los requisitos exigidos por dicho artículo, en realidad, fuera necesario interpretar correctivamente los términos con que designa alguno de esos ejemplos, para que tuviera cabida en el propio artículo 33.

Un primer requisito exigido por la Ley General Tributaria es que estas entidades constituyan una unidad económica o un patrimonio separado (957). El Derecho compara-

(957).- "... aún careciendo de ella (de personalidad jurídica), el artículo 33 de la Ley General Tributaria admite la posibilidad de la existencia de sujetos pasivos en los casos de unidades económicas o patrimonios económicos separados susceptibles de im-

do ofrece, también, fórmulas semejantes. Interpretamos este primer requisito como la exigencia de autonomía patrimonial, o sea, en el sentido de que sólo puede ser sujeto pasivo de un impuesto quien a su vez sea titular de un patrimonio.

La necesaria autonomía patrimonial del sujeto pasivo es uno de los argumentos más contundentes en contra de la tesis de una capacidad tributaria especial. En este sentido, aparte de autorizados apoyos doctrinales (958), podemos argumentar:

- Que la obligación presupone la posibilidad de cumplirla ("ad impossibilia nemo tenetur") y no puede transferir sumas de dinero quien no posee un patrimonio.

- Que en el Derecho moderno la responsabilidad es

posición..." (Res. del T.E.A.C. de 7 de Marzo de 1967, Aranzadi nº 2114).

(958).- Cfr. F. Carnelutti, *Personalità giuridica e autonomia patrimoniale nella società e nella comunione*, Riv. Dtto. Comm., 1913, I, Pág. 86. Además afirman la exigencia de autonomía patrimonial L. V. Berliri, A. Berliri, Vanoni, Giardina, etc.; como recuerda el profesor Sáinz de Bujanda, sólo puede ser reconducida a la categoría de sujeto pasivo la entidad que disfruta de "cierta autonomía patrimonial y de un tipo de organización que le permita actuar en el tráfico como un ente unitario". (La capacidad jurídica tributaria de los entes colecti

patrimonial (959), y siendo la responsabilidad un aspecto de la obligación, junto con la deuda, presupone necesariamente la capacidad patrimonial. En otro caso la exigencia coactiva de la prestación carecería de objeto sobre el que realizarse.

- Otros argumentos de justicia tributaria, que hemos examinado en el apartado dedicado al fundamento de la consideración de entidades no personificadas como sujetos pasivos.

El patrimonio (960), como es sabido, es un conjunto de derechos (y, quizás también de obligaciones), de contenido económico, que el Derecho considera como una unidad

vos no dotados de personalidad, cit., pág. 452).

(959).- El art. 1911 del C.C. establece que del cumplimiento de las obligaciones responde el deudor con todos "sus" bienes, presentes y futuros. Muy gráficamente afirma Giardina que "no es lógicamente admisible que un sujeto quede sometido a una prestación de contenido patrimonial, como es el pago del tributo, si carece de la capacidad para poseer bienes y si no ofrece patrimonio alguno en garantía del acreedor". (E. Giardina, La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificatti, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1962, núm. 3, págs. 302 y 303)

(960).- F. Ferrara lo considera como una parte de la esfera jurídica del sujeto, como el grupo de los derechos que tienen valor pecuniario (Trattato, cit., I, pág. 865).

por estar atribuidos (caso normal) a una persona. Como vimos, el supuesto normal de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria es la persona, física o jurídica, en cuanto tal. A esa noción se corresponde la de patrimonio personal. La persona cumple siempre el requisito de la autonomía patrimonial.

Pero junto al caso normal (un patrimonio, una persona), hay patrimonios especiales, categoría casi unánimemente admitida por la doctrina (961). Importa notar que la existencia de esos patrimonios autónomos no supone que surja una persona jurídica, y que esa autonomía patrimonial es siempre de origen legal, pues no se permite que el titular constituya por su propia voluntad ese régimen excepcional. Dentro de la categoría genérica de patrimonios especiales (o no personales), podemos distinguir dos especies:

1º.- Los patrimonios separados, a los que se refiere expresamente el artículo 33 de la Ley General Tributaria. Normalmente se trata de patrimonios afectos a un fin, en atención al cual la ley mantiene la unidad de la masa patri-

(961).- Las citas serían interminables. Por ejemplo F. Ferrera señala como "único criterio seguro para reconocer la existencia de un patrimonio especial el de la responsabilidad por las deudas. Se trata de un patrimonio con deudas propias, en el que se localizan las obligaciones y responsabilidades que de él nacen, y que no sufren los efectos de otras operaciones de la persona titular del patrimonio"

monial, de tal manera que una sola persona tiene dos patrimonios: el suyo personal y el patrimonio separado.

Recuérdese que, en páginas anteriores afirmábamos que el sujeto de la relación jurídica, que siempre es persona, puede estar transitoriamente indeterminado, y este es precisamente uno de los casos en que impropriamente se habla de "sujeto pasivo no personificado". Pues bien, este tipo de sujeto no personificado, cuyo ejemplo más claro lo constituye la herencia yacente, cumple el requisito de la autonomía patrimonial, pues es titular de un patrimonio separado. En efecto, la masa patrimonial se conserva unida, en espera de la determinación de su titular, y mientras tanto, se encomienda la gestión a un administrador. No siendo admisible la existencia de derechos, y en general de relaciones jurídicas, sin sujeto, hay que entender que el titular de la herencia yacente, el sujeto, es la persona que más adelante se determinará, y lo es incluso antes de esa determinación (recuérdese que la aceptación de la herencia tiene efectos retroactivos). Así, hay una persona que es titular de un patrimonio personal y de un patrimonio separado (la herencia antes de ser aceptada), pudiendo éste funcionar, transitoriamente, de modo autónomo, lo que permite hablar de sujeto no personificado. En rigor, el sujeto es la persona que acepte la herencia, pero mientras esta no se de-

termina (mediante la aceptación), funciona como un sujeto distinto.

2º.- Otro modo de cumplir el requisito de la autonomía patrimonial es ser titular de un patrimonio colectivo. A este supuesto se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria cuando habla de "unidades económicas". Esta es la situación inversa del caso anterior, ya que hay un único patrimonio del que son titulares varias personas pero que no pertenece a ninguna de ellas aisladamente, sino a todas juntas, y en este sentido puede considerarse un caso de sujeto no personificado, en el sentido impropio en que usamos esta expresión. Un ejemplo claro sería la sociedad sin personalidad.

La referencia legislativa a la "unidad económica" es poco afortunada, dadas las connotaciones económicas y la vaguedad del concepto (962). Forzosamente, a pesar de su imprecisión, ha de tratarse de un concepto jurídico, es

(962).- En este sentido M. Cortés Domínguez: "La referencia legislativa a la unidad económica... no es muy afortunada, por las razones que siguen: a) porque la unidad económica es un concepto económico, no jurídico. Quiere decirse que no tiene un significado jurídico preciso; b) porque normalmente las unidades económicas adoptan formas jurídicas equivalentes a entes con capacidad jurídica o a verdaderos sujetos de derecho..." (Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, cit., pág. 114).

to es, que tenga algún significado para el Derecho (963). Entendemos que no puede significar otra cosa que patrimonio colectivo, en cuyo favor puede argumentarse:

- Que el artículo 33 de la Ley General Tributaria habla de "unidad económica o patrimonio separado", y siendo ésta última una de las dos especies de patrimonios no personales, no resulta aventurado deducir que la "unidad económica" es la otra especie, o sea, la de los patrimonios colectivos.

- Que el patrimonio es considerado como una "unidad" o conjunto de derechos de contenido "económico" (964),

(963).- "Lo que no es lógicamente posible es que una unión económica pueda ser, considerada como tal unión económica, sujeto pasivo del tributo. A la hora de imputarle el hecho imponible, para que la obligación tributaria nazca, y en la fase ulterior de cumplimiento de la obligación, la unión económica de que se trate habrá ineludiblemente de quedar encuadrada en alguna de las figuras subjetivas que el ordenamiento conoce" (F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, cit., pág. 452).

Nótese que el término "unión económica" no puede referirse a empresa, pues ni el ordenamiento positivo conoce un concepto unitario de la misma, ni ésta posee autonomía patrimonial, requisito necesario para ser considerado sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria (Cfr. Garrigues, Curso de Derecho mercantil, 7ª ed., Madrid, 1976, tomo I, págs. 165 y ss.)

(964).- "El patrimonio constituye una unidad... abarcando

por lo que bien podría ser que el artículo 33 empleara el término "unidad económica" para referirse a un patrimonio; y como el patrimonio separado está mencionado nominalmente y los patrimonios personales no pueden atribuirse a "Entidades carentes de personalidad", la "unidad económica" habría de identificarse con el concepto de patrimonio colectivo.

- Que el artículo 33 exige, como requisito para que las Entidades carentes de personalidad jurídica puedan ser consideradas sujetos pasivos, que "constituyan una unidad económica o un patrimonio separado", y que uno de los ejemplos más clásicos de dichas entidades lo constituyen las sociedades sin personalidad, que son titulares de patrimonios colectivos (un patrimonio perteneciente a varias personas). Por tanto, como las sociedades no dotadas de personalidad no constituyen patrimonios separados, han de constituir "unidades económicas" identificándose así este término con el concepto de patrimonios colectivos.

En resumen, el sujeto pasivo de la relación tributaria ha de disfrutar de autonomía patrimonial, lo que ocurre no sólo en el caso de las personas (titulares de patrimonios personales), sino también en él caso de otros sujetos de derecho (titulares de patrimonios colectivos o sepa

esa unidad todos (los derechos) de carácter patrimonial..." (S.T.S. de 22 de Octubre de 1946).

rados) a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria. Este artículo no quiere decir, obviamente, que el sujeto pasivo sea un patrimonio, sino que es sujeto pasivo el "titular" del patrimonio, colectivo o separado según los casos. Es un caso de determinación mediata ("ob rem") de las personas que asumen la condición de sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria.

Aparte de ser titular de un patrimonio, colectivo o separado, el artículo 33 de la Ley General Tributaria exige que la Entidad de que se trate, sea "susceptible de imposición", para que pueda ser considerada sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Ante todo, hay que matizar que se trata de una susceptibilidad "jurídica" (965). Siguiendo al profesor Sáinz de Bujanda, podemos afirmar que "las entidades desprovistas de personalidad únicamente son susceptibles de imposición si el hecho imponible se realiza respecto a ellas de un modo unitario y autónomo y si, dada su organización y la relación jurídica que mantienen con el conjunto de bienes de los que fácticamente disponen, están en condiciones de cumplir la prestación pecuniaria que constituye el objeto de la obligación. A falta de estos requisitos, las entidades de referencia no serán propiamente sujetos de derecho ni podrán, por tanto, ser realmente sujetos pasivos del tributo, aunque un precepto fiscal les o--

(965).- En este sentido, F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no do-

torgue esa consideración. Cuando esto ocurra, el intérprete habrá de desentenderse de la declaración formularia y se afanará por desvelar cuáles son las personas o sujetos que, por reunir los requisitos jurídicos que acaban de enunciarse, hayan quedado realmente gravados con esa inadecuada declaración formularia" (966).

La "susceptibilidad de imposición" resulta ser así una fórmula amplia que engloba el requisito de la autonomía patrimonial, al que ya nos hemos referido, junto con las exigencias de presentar cierta organización y de realizar el presupuesto de hecho correspondiente.

Es necesario presentar un mínimo de organización, pues en otro caso sería imposible una actuación unitaria frente al exterior (967).

tados de personalidad, cit., págs. 450-451.

(966).- Ibidem, pág. 452. La "susceptibilidad de imposición" parece ser un requisito genérico, que engloba el de la autonomía patrimonial, aunque el artículo 33 se refiere a ésta separadamente, lo que demuestra su importancia.

(967).- "El tipo de organización de los intereses y de las relaciones jurídicas en las que participa una pluralidad de personas es lo que decide si, cara al exterior, ese conjunto de personas, constituye o no un sujeto de derecho. Para que éste exista, habremos de estar en presencia de unas normas de organización que no se limiten a coordinar y a evitar la colisión de los intereses individuales de cada coti

Además, es necesario que frente a dichas entidades se realice de modo autónomo el presupuesto de hecho fijado por la Ley, ya sea el hecho imponible (para ser contribuyentes), ya sea otro distinto (para ser sustitutos) (968).

b) Figuras que la Ley señala a título de ejemplo.

El artículo 33 de la Ley General Tributaria señala, como figuras que pueden ser consideradas sujetos pasivos, la comunidad de bienes y la herencia yacente. Y la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, aunque no les atribuye la consideración de sujetos pasivos, mencio

tular o participe, sino que definan y protejan un fin común cuya consecución se erija en razón de ser del grupo, y, sobre todo, que habilite órganos u otros instrumentos jurídicos de representación merced a los cuales la disponibilidad de ciertos bienes, o de otros elementos patrimoniales, y las relaciones con terceros, aparezcan protagonizadas por el ente colectivo y no por sus componentes. A falta de este esquema de organización, no habrá verdadero sujeto de derecho que pueda asumir la titularidad pasiva de la obligación tributaria: la configuración subjetiva del hecho imponible y el pago de la deuda fiscal corresponderán entonces a los cotitulares considerados exclusivamente en forma individual y aislada" (F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, cit., págs. 464-465).

(968).- Cfr. M. Cortés Domínguez, Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, Moneda y

na las "sociedades civiles, herencias yacentes, comunidades de bienes, y demás entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria...", lo que sin duda constituye una interpretación auténtica del citado artículo de la Ley General Tributaria.

O sea, que el legislador entiende que las herencias yacentes, comunidades de bienes y sociedades civiles son sujetos de derecho y cumplen los requisitos del artículo 33, para poder ser considerados sujetos pasivos, y que, en consecuencia, tributan en transparencia impropia. Pero, podría ocurrir que, aunque a juicio del legislador, en los ejemplos que cita concurren los requisitos exigidos por el artículo 33, en realidad, fuera necesario interpretar correctivamente los términos con que designa alguno de esos ejemplos, para que tuviera cabida en dicho artículo"(969).

Examinaremos, a continuación, las figuras que han merecido la atención de la doctrina y jurisprudencia y las conclusiones a que se ha llegado en cada caso, para posteriormente interpretar estos ejemplos propuestos por el le-

Crédito, 1965, núm. 94, págs. 111-112, quien identifica este requisito, acertadamente, con la susceptibilidad de imposición.

(969).- Esto es así pues las "normas definitorias ("a fortiori", las menciones a título de ejemplo) no vinculan porque en realidad no contienen un mandato; de tal manera que, si la definición legal no concuerda con

gislador, matizando su verdadero sentido.

c) Figuras que han merecido la atención de la doctrina y jurisprudencia.

a') La comunidad de bienes.

La comunidad de bienes en sentido genérico puede equipararse a la cotitularidad, y en este sentido es aplicable a toda clase de derechos subjetivos. Pero en sentido tan amplio, el concepto carece de utilidad. En cambio, en sentido específico y técnico, el ámbito de aplicación de la comunidad es estrictamente el de los derechos reales (970).

el verdadero régimen jurídico que las normas particulares de las instituciones fijan, el intérprete debe optar por este último". (Cortés Domínguez, Los sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm. Púb., 1965, núm. 48, pág. 18).

(970).- J. Beltrán de Heredia, La comunidad de bienes en Derecho español, Madrid, 1954, especialmente págs. 23 y ss.; idem, Naturaleza jurídica de la copropiedad, R.D.P., 1953, págs. 956 y ss.; idem, La idea de copropiedad, A.D.C., 1961, págs. 915 y ss. El T.S. normalmente entiende la comunidad de bienes en sentido estricto ("... se da solamente cuando la propiedad de una cosa pertenece proindiviso a varias personas, que, por tanto, en tal concepto la adquieren y la disfrutan", S.T.S. de 10 de mayo de 1934; "La verdadera comunidad de bienes, según definición

Lo que nos interesa ahora es examinar si esa comunidad de bienes, en sentido estricto, puede considerarse incluida en el artículo 33 de la Ley General Tributaria.

En sentido afirmativo se pronuncia cierta doctrina (971), varias Resoluciones del T.E.A.C. y alguna sentencia del T.S. (972). Pero en contra cabe argumentar:

del artículo 392 del C.C., es aquella forma de propiedad en la que todo es de todos, y para toda clase de usos y derechos" (S.T.S. de 26 de junio de 1976, Aranzadi nº 3111); en el mismo sentido la S. T.S. de 7 de enero de 1980, Aranzadi, nº 78: "en la comunidad todos los titulares son propietarios del todo, con cuotas ideales que determinan la respectiva participación"; el T.E.A.C. afirma que "cualquiera que sea el concepto que se tenga de la comunidad de bienes o derechos, desde un punto de vista puramente doctrinal, en el orden fiscal han de interpretarse los preceptos legales en sentido estricto, y nunca amplio o extensivo..." (Resolución de 17 de octubre de 1947).

(971).- Argumentando a base del art. 405 del C.c. que establece que conservarán su fuerza, no obstante la división de la cosa común, "los derechos personales que pertenezcan a un tercero contra la comunidad". En nuestra opinión se trata, en sentido técnico y propio, de derechos contra los comuneros.

(972).- "Es de tener en cuenta que el objeto de imposición, o sea el solar... constituye un patrimonio separado propiedad de más de una persona, sujeto de imposición por contribución territorial urbana, y para este supuesto el artículo del texto refundido de dicha contribución... determina como sujeto pasivo a la comunidad de bienes titular, ello en armonía con el artículo 33 de la Ley General Tributaria" (Reso-

- Que en la comunidad de bienes en sentido estricto, o copropiedad, no hay un patrimonio (ni separado, ni colectivo ni siquiera personal) por lo que no cumple uno de los requisitos del artículo 33. Lo que ocurre es que hay una pluralidad de sujetos cuyos derechos concurren sobre el mismo objeto, y de ahí la atribución de cuotas. No debe confundirse una cosa (que, como tal, goza de individualidad) con un patrimonio.

- Que este tipo de comunidad tampoco goza de una organización que le permita actuar en el tráfico de forma unitaria (973). Sólo hay cierta organización para facili--

lución del T.E.A.C. de 16 de abril de 1970); "el Derecho fiscal, en múltiples disposiciones, configura la comunidad como sujeto de la relación tributaria, gravándolo como sujeto pasivo de diversos tributos..." (S.T.S. de 26 de mayo de 1971); "los supuestos de patrimonio separado y unidad económica, se conjuntan en la comunidad de bienes" (Resolución del T.E.A.C. de 12 de enero de 1972); "en el impuesto sobre sociedades y tradicionalmente, en su predecessora, la extinguida Contribución sobre Utilidades, tarifa III, la comunidad de bienes es considerada como sujeto pasivo, con similitud de redacción en sus respectivos preceptos (Resolución del T.E.A.C. de 5 de diciembre de 1978). La D.G.T., respecto a la transparencia impropia, afirma que el negocio explotado en común por dos hermanos no es sociedad, sino comunidad de bienes (19 de noviembre de 1979).

(973).- Se afirma que "actuará en representación de tal comunidad... cualquiera de los miembros o partícipes que la integran" (Resolución del T.E.A.C. de 16 de abril de 1970). Pero de ello no se deduce necesaria

tar la conservación y el uso de la cosa (974).

- Que, en numerosos casos, cuando el T.E.A.C. afirma que la comunidad de bienes es sujeto pasivo, en realidad se trata de verdaderas sociedades (sin personalidad), que pueden muy bien incluirse bajo la denominación de comunidad, entendida ésta en sentido amplio. Al examinar las sociedades como ejemplo de sujeto pasivo, volveremos sobre estas comunidades societarias y su distinción con la comunidad de bienes en sentido estricto.

b') La comunidad hereditaria.

En el campo civil, alguna doctrina y jurisprudencia

mente que la comunidad de bienes sea un sujeto de derecho, pues también cualquier coobligado solidario puede actuar (verbigracia, cumplir la prestación, liberando a los demás en las relaciones externas).

(974).- "La comunidad, careciendo propiamente de un fin común, y no persiguiendo más que el goce o disfrute que de los bienes hagan individualmente los comuneros, no necesita otra organización más que la mínima e indispensable para hacer posible la concurrencia de los recíprocos e individuales intereses, logrando su armonía y evitando un conflicto entre ellos. No es, realmente, una verdadera organización" (J. Beltrán de Heredia, La comunidad de bienes en Derecho español, Madrid, 1954, pág. 63).

cia (975), pretenden configurar esta figura como sujeto de derecho, orientación que ha trascendido al ámbito tributario (976).

Sin perjuicio de que la naturaleza jurídica de la comunidad hereditaria (problema que excede los límites propuestos en este trabajo), difiera notablemente de la de la comunidad de bienes, como señala la doctrina civilística, entendemos que la solución al problema tributario de la posible consideración de aquélla como sujeto pasivo, puede ser semejante al caso anterior.

En este supuesto, es evidente que hay autonomía patrimonial, pues, como afirma la D.G.R.N. en una antigua resolución (977), "la masa hereditaria correspondiente a varias personas se distingue de la copropiedad proindiviso

(975).- "La comunidad de herederos... tiene facultad para contraer y cumplir la obligación... sin que sea necesario que asuma tal obligación cada uno de los miembros por separado... las relaciones jurídicas del causante persisten activa y pasivamente, como si su personalidad no se hubiera extinguido, correspondiendo la titularidad al consorcio hereditario mientras no se practique la partición..." (Sentencias del T.S. de 27 de junio de 1949, 15 de junio de 1956, etc... reiteradas por la Sentencia de 14 de marzo de 1978, Aranzadi, nº 957).

(976).- Por ejemplo, Resolución del T.E.A.C. de 5 de diciembre de 1978.

(977).- Resolución de la D.G.R.N. de 29 de agosto de 1925.

por cuotas... en que se refiere a un patrimonio y no a un objeto singular". Sin embargo, falta una organización suficiente que permita calificar este tipo de comunidades de "sujetos de derecho" (978). En efecto, los copartícipes no persiguen una finalidad común, y sólo existe el mínimo indispensable de organización para conservar el caudal hasta la participación.

Solución distinta debe darse al caso de que se manifieste, expresa o tácitamente, cierta "affectio societatis", pues entonces ya no se tratará de una comunidad hereditaria, sino de una sociedad sin personalidad, entidad que reviste la cualidad de sujeto de derecho (979). Una sociedad entre herederos es contemplada por la Dirección General de Tributos, como supuesto de transparencia impropia, aunque se califica de "comunidad de bienes" (980).

(978).- La S.T.S. de 30 de abril de 1935 la considera, con todo, "una categoría jurídica intermedia entre el condominio ordinario y la persona moral"; pero la S.T.S. de 6 de mayo de 1958 afirma que la comunidad hereditaria, en cuanto recae directamente sobre la herencia en su unidad patrimonial, es de tipo romano". La diferencia estaría en que "con respecto a los elementos integrantes del patrimonio relicto dicha comunidad romana no se reproduce sobre cada uno de ellos".

(979).- Esta posibilidad, de la que nos ocuparemos al referirnos a las comunidades societarias, es contemplada por la Resolución del T.E.A.C. de 2 de noviembre de 1978.

(980).- Consulta de 19 de noviembre de 1979, en el anexo de

c') La sociedad conyugal.

Hay cierta jurisprudencia civil (981) y algunas Resoluciones del T.E.A.C. (982) que parecen inclinadas a atribuir a la sociedad conyugal cierta subjetividad, e incluso personalidad. Pero estas opiniones deben considerarse aisladas.

Por lo que a nosotros nos interesa, parece evidente que la comunidad conyugal, sea cual sea su naturaleza jurídica, no es una verdadera sociedad (983) y sin perjuicio de que disfrute de una mayor o menor autonomía patrimonial, no ostenta el tipo de organización requerido para su

la O.M. de 17 de abril de 1980.

- (981).- SS. del T.S. de 22 de mayo de 1915, 11 de marzo de 1946, 18 de diciembre de 1950, etc.
- (982).- Así la Resolución de 14 de mayo de 1974 de la que parece deducirse que, de no estar limitada la consideración de sujeto pasivo a las personas físicas, sería admisible que la sociedad conyugal revistiera esta cualidad.
- (983).- Vid. Resoluciones de la D.G.R.N. de 30 de junio de 1927, 19 de octubre de 1927, 12 de diciembre de 1935, 8 de noviembre de 1944, 20 de octubre de 1958, etc., que marcan un cambio de orientación en el sentido afirmado en el texto. J. Beltrán de Heredia, La comunidad de bienes en el Derecho español, Madrid, 1954, págs. 92 a 96, rechaza que la sociedad conyugal sea sociedad o comunidad en mano común, afirmando que se trata de una "comunidad de bienes especial de derecho de familia".

consideración como sujeto de derecho (984), pues no es, en sentido jurídico, una verdadera sociedad.

Recientemente se ha reavivado el problema de este tipo de entidades, a efectos de la posibilidad de considerar la unidad familiar como lo hacía el Proyecto de Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, sujeto pasivo en el sentido del artículo 33 de la Ley General Tributaria. Esta no ha sido, como es sabido, la solución seguida finalmente, lo que hubiera constituido una aberración jurídica (985).

(984).- En este sentido, Resolución del T.E.A.C. de 24 de febrero de 1972 que recuerda que "a mayor abundamiento, la sociedad de gananciales nunca puede considerarse persona distinta de uno de los cónyuges ...".

(985).- Sobre estos temas vid. C. Palao Taboada, El tratamiento de la familia en la imposición sobre la renta, Civitas R.E.D.F., núm. 29, págs. 5 y ss.; J Ramallo Massanet, La familia en el Ordenamiento Tributario, en el mismo número, pág. 43.

En general son tres las soluciones posibles si se quiere dar un tratamiento conjunto a los miem-bros de la familia:

- Titularidad del marido o persona que ejerza la administración, solución seguida en la legislación española anterior (salvo separación de bienes), y en el Derecho italiano hasta que fue anulada por la Corte Costituzionale,, en la Sentencia de 15 de julio de 1976 (Vid. Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977, parte II, pág. 137).

- Ente sin personalidad, incluido en el artículo 33 de la L.G.T. (Gota Losada, Tratado del Impues

En todo caso, es evidente que la unidad familiar no constituye un supuesto de transparencia impropia.

d') Las sociedades sin personalidad, civiles y mercantiles.

Otra de las figuras incluibles en el artículo 33 de la Ley General Tributaria y, por tanto, supuesto de transparencia impropia, es la de las sociedades sin personalidad. En un capítulo anterior vimos que hubiera sido preferible, respecto a estas entidades, un tratamiento paralelo al de las sociedades dotadas de personalidad jurídica, es decir, su consideración como sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades o como entidades transparentes (necesaria o voluntariamente), según los casos.

Ahora se trata de examinar con mayor detalle las razones que permiten incluir a las sociedades sin personalidad entre las entidades del artículo 33, y de delimitar

to sobre la Renta, tomo II, Ed. Der. Fin., Madrid, 1971, pág. 99), solución que conceptualmente nos parece inadmisibile.

- Titularidad solidaria, solución acogida en la reforma de 1978, y que supone que cada uno responderá de los impuestos correspondientes a las rentas percibidas por otro, salvo las relaciones internas (y salvo en el Derecho Alemán, en que se regula la ejecución parcial, solución que estimamos preferible a la española).

esta figura de otras afines. Recordemos que ciertas Resoluciones del T.E.A.C., que consideraban sujeto pasivo a la comunidad de bienes, en realidad se referían a verdaderas sociedades. Por ello, lo primero que debemos señalar es la línea divisoria entre una y otra figura, tal como esta línea es trazada por la doctrina y jurisprudencia. En segundo lugar, conviene examinar en qué casos se atribuye personalidad a la sociedad así delimitada, pues nuestro estudio se ciñe a los casos en que ésto no ocurre. Por último, una vez ante las sociedades sin personalidad, habremos de examinar si en ellas concurren los requisitos que señala el artículo 33 de la Ley General Tributaria, es decir, si el Ordenamiento general las califica de sujetos de derecho.

1º.- Concepto de sociedad; distinción entre comu
nidad y sociedad (986).

El concepto de sociedad es único para todo el De
recho. La sociedad existe desde que dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria con ánimo de partir entre sí las ganancias, y que puede consti-

(986).- Sobre la distinción entre comunidad y sociedad, vid. F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos... cit., pág. 470; Garrido Palma, Hacia un nuevo enfoque jurídico de la sociedad civil, R.D.P., 1977, págs. 761 y ss.; C. Albiñana García-Quintana, Tributación del beneficio de la empresa y sus partícipes, cit., págs. 60

tuirse en cualquier forma (987). De lo que se deducen los siguientes elementos del concepto:

- Es necesario que se constituya un fondo común con las aportaciones de los socios.

- Es esencial la existencia de un fin común, o "interés social", más alto que los intereses individuales de los partícipes. Ello conlleva la necesidad de que exista cierta organización, para que dicho fin pueda alcanzarse.

- La sociedad surge siempre por un "acuerdo" de las personas que la forman: es siempre convencional.

Como un elemento accesorio, o bien identificado con el consentimiento, puede considerarse la "affectio societatis", siendo, en este último caso, un elemento esen--

y ss.; Idem, Sociedades y comunidades de bienes, Impuestos de la Hacienda Pública, núm. 53, págs. 726 y ss., etc.

(987).- El texto es la transcripción de la Resolución del T.E.A.C. de 25 de abril de 1967. El art. 1665 del Código Civil que establece que "la sociedad es un contrato por el cual dos o más personas se obligan a poner en común dinero, bienes o industria, con ánimo de partir entre sí las ganancias". En este sentido Sáinz de Bujanda afirma que "lo esencial en esta (sociedad) es la puesta en común... para el despliegue de una actividad organizada que haga

cial (988).

El origen de la sociedad ha de ser, pues, voluntario, pues los socios han de establecer la instrumentación jurídica que haga posible el desenvolvimiento de la actividad de signo social, y han de fijar los criterios que rijan la distribución de las ganancias o pérdidas que con esa actividad se produzcan, sin perjuicio de la función normativa subsidiaria que corresponde a las disposiciones legales. Pero es, en cambio, polémica la cuestión de si la sociedad ha de revestir forma escrita o basta una manifestación tácita, por hechos concluyentes. Nótese que ahora no nos referimos a la sociedad como persona, problema del que nos ocuparemos más adelante, sino sólo al contrato de sociedad. Con esta precisión, entendemos, siguiendo al profesor Sáinz de Bujañda, "que el contrato de sociedad, que da origen a la comunidad societaria, es válido cualquiera que sea la forma en que se celebre, en virtud del principio espiritualista que preside nuestro Derecho de obligaciones, y que expresamente

posible la consecución de un fin social" (Hacienda y Derecho, V, pág. 471).

(988).- Cfr. SS.T.S. de 12 de marzo de 1958, 3 de diciembre de 1959, 21 de mayo de 1960, 27 de junio de 1960, etc.; cfr. la Resolución del T.E.A.C. de 2 de noviembre de 1978, que, basándose en la jurisprudencia del T.S., afirma que la "llamada affectio societatis...", al margen de posiciones doctrinales opinables, se requiere siempre como elemento

sanciona el Código Civil" (989).

Podemos ocuparnos ahora de la cuestión, no pacífica, de distinguir entre la comunidad de bienes y la sociedad. Ambas instituciones se han estimado, frecuentemente, modalidades de la comunidad de bienes en sentido amplio. La doctrina dominante establece como criterios diferenciales:

- Que la sociedad es siempre de origen voluntario mientras que la comunidad de bienes en sentido técnico, o copropiedad, es normalmente incidental, aunque también puede ser convencional.

- El criterio decisivo es la finalidad u objeto de cada institución, pues en la sociedad hay un interés común, distinto del de los socios (obtener lucro), mientras que el régimen de la copropiedad sólo pretende mantener la integridad de la cosa y proteger los intereses individuales concurrentes, mientras dura la indivisión (990). Esta es la

sustancial a los pactos societarios constitutivos".

(989).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos... cit., pág. 474.

(990).- F. Sáinz de Bujanda, op. cit., pág. 470, quien afirma que "la distinción entre comunidad y sociedad no existe si del primero de los expresados vocablos se excluye su genuina y técnica manifestación, es decir, el condominio. Efectivamente, si los comuneros

línea que, siguiendo al T.S., mantiene el T.E.A.C. (991). Podríamos, por tanto, decir que mientras la sociedad es al go dinámico, la comunidad es estática, considerada por el Derecho con precaución, como fuente de posibles rencillas y controversias, y de ahí que se prevea un mínimo de orga- nización para evitar éstas, y que la "actio communi dividun do" no prescriba nunca.

no persiguen más fin que el goce o disfrute de los bienes comunes y la eliminación de los posibles con flictos que puedan surgir entre sus recíprocos e in dividuales intereses, que es la situación que carac teriza a la copropiedad, no habrá peligro alguno de confusión con la sociedad, ya que lo que define a es ta última es precisamente... el interés social". Sin embargo, sostiene que los criterios del origen y del fin u objeto son inadmisibles Lois Estévez, La distinción de condominio y sociedad, Rev. Gral. de Legislación y Jurisprudencia, 1947, 1º, págs. 681 y ss. Pero la doctrina que hemos reputado mayo ritaria encuentra su confirmación en la jurispruden cia. Así la S.T.S. de 15 de octubre de 1940 afirma que "si en nuestro Derecho positivo se ofrecen a veces dificultades al tratar de fijar la línea divi sionaria entre comunidad de bienes y contrato de so ciedad, la moderna orientación de la doctrina cien tífica señala como nota fundamental de diferencia ción, aparte del origen o fuente de que surgen, no siempre uniforme, la finalidad perseguida por los interesados: lucro común partible en la sociedad, y mera conservación y aprovechamiento en la comuni dad" (Vid. comentario del Bonet, R.D.P., 1941, págs. 34 y ss.).

(991).- La resolución del T.E.A.C. de 2 de noviembre de 1978 afirma que se exige en el nacimiento de la co munidad (en realidad se trata de una sociedad) "un

Sentada esta distinción, podemos entender adecuadamente algunas resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central, que recogíamos en páginas anteriores, y en las que se considera sujeto pasivo a la "comunidad de bienes". Pues bien, de lo expuesto es fácil deducir que en estos casos no se trataba de comunidades de bienes en sentido técnico, sino de verdaderas sociedades. En consecuencia, conviene examinar con suma precaución tanto la legislación como la jurisprudencia, pues es frecuente que con el término comunidad de bienes se designe a lo que en sentido técnico constituye una sociedad, lo que explica que pueda atribuírsele la consideración de sujeto pasivo (992).

espíritu o un ánimo de los comuneros similar al de los socios cuando se reúnen en sociedad... elemento sustancial a los pactos societarios constitutivos". Más expresiva es la Resolución del T.E.A.C. de 9 de diciembre de 1975 que literalmente recoge la doctrina del T.S., citada en la nota anterior.

(992).- Por ejemplo las Resoluciones del T.E.A.C. de 17 de octubre de 1947; la de 12 de enero de 1972, que alude a las "Comunidades de bienes que exploten algún negocio" refiriéndose a lo que en rigor es una sociedad mercantil (aunque "irregular"); la Resolución de 26 de mayo de 1971 también habla de "realización por dicha comunidad de una actividad industrial"; la Resolución de 2 de noviembre de 1978 afirma que "la norma tributaria que nos ocupa sólo ha querido sujetar al impuesto...aquellas comunidades o copropiedades (!) voluntarias derivadas de una convención o pacto expreso, y no aquéllas nacidas de un hecho extraño a tal voluntad..." y equipara los requisitos de las comunidades al de las

2º.- Del contrato de sociedad puede surgir un ente con capacidad jurídica, esto es, una persona jurídica. Es evidente que tal persona puede asumir la titularidad pasiva de la relación jurídica tributaria. Pero a nosotros nos interesa saber si puede considerarse sujeto pasivo a la sociedad como "entidad carente de personalidad".

El tema de la sociedad y la personalidad queda remitido a la doctrina civil y mercantil, y a las consideraciones desarrolladas en la primera parte. Basta recordar que:

sociedades, sin llegar a caer en la cuenta de que es la misma figura, al afirmar que en el nacimiento de la comunidad (para que pueda estar sujeta a imposición) se exige "un espíritu o un ánimo de los comuneros similar al requerido en los socios cuando se reúnen en sociedad, que no es otro que el de la llamada "affectio societatis", que, al margen de posiciones doctrinales opinables, se requiere siempre como elemento sustancial a los pactos societarios constitutivos...". La Res. de 21 de marzo de 1979 contempla un caso claro de sociedad, pues existía contrato escrito. Vid. también, Resoluciones de 25 de septiembre de 1979 y 20 de febrero de 1980. La D.G.T. considera comunidades de bienes y, por tanto, supuestos de transparencia impropia a una sociedad constituida por tres personas para explotar un negocio industrial (19 de octubre de 1979); una sociedad de profesionales sin personalidad jurídica (sin fecha); un negocio explotado en común por dos hermanos, estando a los resultados prósperos o adversos de aquél (19 de noviembre de 1979); etc.

- La aparición de una persona jurídica no es esencial al concepto de sociedad, si bien ésta podrá sobrevenir después, merced al cumplimiento de ciertos requisitos; la atribución de personalidad jurídica facilita la consecución del fin social, dado que la sociedad puede actuar con ella en el tráfico dando origen a todos los efectos inherentes a la condición de persona, pero el interés social es también conseguible sin dicha atribución.

- El artículo 1.669 del Código Civil dice que no tendrán personalidad jurídica las "sociedades cuyos pactos se mantengan secretos entre los socios", de lo que se deduce que las sociedades civiles que no se encuentren en este caso (que tengan una publicidad de hecho), gozarán de di--cha personalidad.

Existe una moderna tendencia a no reconocer personalidad jurídica a la sociedad civil, reservando este concepto sólo para las que hemos denominado, en un capítulo anterior, personas jurídicas perfectas. Pero, como afirma el Tribunal Supremo, "en el ordenamiento civil español, a diferencia de otros extranjeros, como el alemán federal y el portugués... y de la tendencia moderna en materia de contrato de sociedad civil, este contrato constituye (rec-tius, genera) una persona jurídica distinta de la de los socios que la forman, salvo en el supuesto de sociedad irregular (art. 1669 del C.C.)" (993).

(993).- S.T.S. de 30 de abril de 1982, considerando décimo.

- En el caso de la sociedad mercantil, para que adquiriera personalidad jurídica es necesario, como se sabe, la formalización del contrato en escritura pública y su inscripción en el Registro mercantil. Estos requisitos se exigen para la "regularidad", pero no para la "existencia" de la sociedad, por lo que si no se cumplen estaremos ante la llamada "sociedad irregular" que, aún careciendo de personalidad, es verdadera y propiamente sociedad.

3º.- Nos queda por examinar si esas comunidades societarias carentes de personalidad, reúnen los requisitos que el artículo 33 exige para su consideración como sujetos pasivos, en las leyes tributarias en que así se establezca, esto es, si las figuras societarias sin personalidad son supuestos de transparencia impropia. La respuesta es, en principio, afirmativa, como se deduce del propio concepto de sociedad ya expuesto:

- La "constitución de un fondo común", hace surgir una masa patrimonial que puede reconducirse a las unidades económicas de que habla el artículo 33 de la Ley General Tributaria, interpretado en el sentido jurídico visto. Sin embargo, puede no ser así en algún caso, como ocurre, en nuestra opinión, si la sociedad se constituye sólo con aportaciones de trabajo (994).

(994).- Lo que es posible como señala numerosa y antigua

- La existencia de un fin común, propio de la so
ciedad, conlleva normalmente una organización que haga po-
sible su consecución (995).

Por tanto, la sociedad reúne, normalmente, los re
quisitos para ser considerada sujeto pasivo tributario (996)

jurisprudencia (vid. S.T.S. de 3 de diciembre de
1959).

- (995).- En este sentido Garrigues, cuando afirma que los
"textos legales vigentes (arts. 1.665 del C.c. y 116
del C. de c.) demuestran que la sociedad es inicial-
mente un contrato; pero es un contrato que da ori-
gen a una persona jurídica o, al menos, a una orga-
nización", la cual ya no depende del contrato ori-
ginario, sino que tiene su propio estatuto..." (cur-
so..., Madrid, 1970, pág. 328).
- (996).- "La conclusión habrá de ser afirmativa tan pronto co-
mo se cumplan estos requisitos: 1º Que en el contra-
to que constituye la fuente legal de esta clase de
comunidades se confieran facultades a determinadas
personas para desenvolver, cara al exterior, la ac-
tividad jurídica que requiera la consecución del
fin común, y 2º Que en el propio contrato se prevea
la constitución de una masa patrimonial cuyos ele-
mentos, derechos sobre bienes y derechos de crédi-
to, puedan administrarse y, eventualmente, enajenar-
se por las personas a las que se haya confiado la
gestión del negocio. De lo expuesto se desprende
que el contrato de sociedad... ha de ser un contra-
to de "organización", lo que significa que en el
mismo no se contiene tan sólo un conjunto de pac-
tos dirigidos a coordinar los intereses individua-
les de los contratantes, sino un conjunto de normas
en las que se establezca la instrumentación jurídi-
ca a través de la cual el ente colectivo pueda lle-

Ello no supone una quiebra de los conceptos unitarios de persona y capacidad puesto que, en rigor, la titularidad la asumen los socios, aunque inmersos en el esquema asociativo, esto es, de un modo distinto a si ese esquema no existiese (1997).

var a cabo la actividad necesaria para la consecución del fin común" (F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos, ... cit., pág. 476); y el T.E.A.C. confirma esta opinión en su Resolución de 21 de marzo de 1979: "En este caso, la verdadera relación económica entre los interesados era la puesta en común de unos bienes para el ejercicio de una determinada actividad con ánimo de lucro, según resulta del contrato privado de sociedad de 26 de diciembre de 1968, pues si bien puede argüirse que no existe personalidad jurídica de la sociedad, no es menos cierto que se ha evidenciado la existencia de una entidad que, carente de tal personalidad jurídica, constituye una unidad económica o patrimonio separado susceptible de imposición que, a tenor del artículo 33 de la Ley General Tributaria, se considera sujeto pasivo, por lo que la entidad de que se trata (o sea, una sociedad sin personalidad) queda comprendida en el concepto de sujeto pasivo".

(1997).- "Ello (la falta de personalidad) no significa que tales sociedades carezcan irremisiblemente de subjetividad, dado que pueden estar estructuradas y funcionar de tal modo que al ente colectivo surgido del contrato de sociedad le sean imputables ciertos efectos jurídicos que deriven precisamente del vínculo asociativo y que son, para quienes participan de él, distintos de los que surgirían si no se encontraran insertos en una comunidad societaria" (F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos... cit, pág.475).

Pero hemos dicho que la sociedad puede considerarse "normalmente" como sujeto de derecho. Hace falta un examen caso por caso, labor que excede del objetivo que nos hemos fijado. A grandes rasgos, podríamos distinguir, según la causa que impida la atribución de personalidad:

- Si se trata de una sociedad cuyos pactos se mantienen secretos entre los socios, actuando en el tráfico cada uno en nombre propio, esto es, en cuanto persona individual, entendemos que no hay la actividad organizada que permita considerar al ente sujeto de derecho (998). Hace falta un mínimo de publicidad de hecho, cosa que se consigue, entendemos, si de hechos concluyentes se deduce la existencia de la sociedad.

- En los demás casos, si se trata de una sociedad civil, surge una persona jurídica, como se deduce "a con--trario sensu" del artículo 1669 del Código Civil. Por ello

(998).- El supuesto está previsto en el art. 1669 del Código Civil que lo considera una verdadera sociedad. El T. E.A.C. se plantea el problema afirmando que "la sociedad constituida por los señoras B.G. y A. P., con indudable finalidad comercial, pero manteniendo secretos sus pactos y condiciones, carece de personalidad jurídica propia y, por consiguiente, todas las relaciones jurídicas, de las que pueda resultar sujeto activo o pasivo de obligaciones deberán efectuarse a nombre conjuntamente de ambos socios propietarios" (Resolución de 17 de mayo de 1957). En cambio, en la Resolución de 16 de octubre

la sociedad civil, se aporten inmuebles o no (999), o bien es una persona jurídica, o bien es una relación meramente obligacional que no alcanza la categoría de sujeto de derecho. Sólo estamos en un supuesto del artículo 33 si, sin ser persona, se derivase de hechos concluyentes que los partícipes están "en sociedad".

- Tratándose de una sociedad mercantil "irregular" (no inscrita), existe, un sujeto de derecho, y no una persona jurídica, aunque la jurisprudencia es vacilante en este punto (1000). Entendemos que del artículo 119 y "a con-

de 1953 se considera sujeto pasivo a una sociedad cuyos pactos se mantienen secretos entre los socios.

(999).- Si se aportan inmuebles, se requiere escritura pública e inventario de los inmuebles que se aporten (art. 1667 y 1668 del C.c.). Pero estos requisitos son interpretados por la doctrina mayoritaria y por la jurisprudencia en el sentido del artículo 1280, y no afectan a las relaciones con terceros. En los demás casos hay libertad de forma. Sin embargo, la S.T.S. de 10 de noviembre de 1978 afirma que "con relación a terceros, por incumplimiento de la formalidad de escritura pública, la sociedad irregular o de hecho carece de existencia jurídica y de efecto". En el sentido del texto SS. de 2 de diciembre de 1902, 24 de abril de 1953, etc.

(1000).-La S.T.S. de 16 de abril de 1980 (Aranzadi, nº 1420) entiende que "la sociedad irregular no está desprovista de valor respecto de terceros y tiene personalidad para actuar en la vida de los negocios"; cfr. también las SS. de 6 de abril de 1961

trario sensu" del párrafo segundo del artículo 116 del Código de Comercio se deduce que la sociedad irregular carece de personalidad jurídica. No podemos aquí reproducir el vivo y extenso debate doctrinal, al que ya nos hemos referido en el capítulo tercero, y en el que se manejan también los artículos 116 y 118. Pero interesa añadir un nuevo elemento de juicio, que no es otro que el artículo 24 del citado cuerpo legal, que afirma inequívocamente que "las escrituras de sociedad no resgistradas surten efecto entre los socios que las otorgan (cosa que nadie duda); pero no perjudicarán a tercera persona, quien, sin embargo, podrá utilizarlas en lo favorable". Podría muy bien deducirse que, siendo más favorable que la sociedad "quede obligada" por los contratos que realiza (sin perjuicio de la responsabilidad solidaria de los gestores sonforme al artículo 120), ésta se comporta como "sujeto de derecho" en el ámbi

(Aranzadi, nº 1254) y 8 de febrero de 1960 (Aranzadi, nº 468). Sin embargo, se considera que la sociedad irregular ha de regirse por las normas de la comunidad en numerosas sentencias: 7-II-64 (Ar. nº 634), 8-mayo-64 (Ar. 2335), 7-octubre-65 (Ar. 4363), 6-mayo-67 (Ar. 2284), 12-II-71 (Ar. 685), etc. Para Girón Tena la sociedad irregular debe tratarse como colectiva (Derecho de Sociedades, cit., págs. 230 y ss.). Ya la S.T.S. de 20 de abril de 1944 (Ar. 450) acepta la virtualidad de la escritura no inscrita frente a la Hacienda Pública, "que como cualquier otra entidad interesada, puede utilizar la escritura en cuanto le fuere favorable, cual expresamente pronuncia el artículo 24 C. Com."

to privado mercantil. Por ello no debería extrañar que asuma dicha condición frente a la Hacienda Pública. Además, ahora ya en el ámbito estrictamente financiero, si el artículo 33 de la Ley General Tributaria encierra algún contenido, las denominadas, con mejor o peor fortuna, "sociedades irregulares" han de tener cabida entre las Entidades que dicho artículo menciona.

e') Comunidad de buques.

El artículo 589 del Código de Comercio dice en su párrafo primero que "si dos o más personas fueren partícipes en la propiedad de un buque mercante se presumirá constituida una compañía entre los copropietarios". A nosotros nos interesa determinar si esta entidad puede ser considerada sujeto pasivo en el sentido del artículo 33 de la Ley General Tributaria, cuestión que deriva de la naturaleza jurídica que se predique de ella. La respuesta positiva ha de basarse en que se trata de una sociedad, y no de una modalidad de copropiedad. La verdadera naturaleza de la figura no debe quedar oculta por la terminología. En realidad, en lo que se llama comunidad o condominio, a falta de un nombre especial como lo tiene en el Derecho alemán ("Regederei"), hay una verdadera sociedad con todas las especialidades que determina el Derecho marítimo. En síntesis, "se trata de una combinación de una titularidad sobre las cosas montada sobre el régimen de copropiedad, sobre ello una organización societaria de funcionamiento, y en esta organi-

zación, en la parte de responsabilidad, la sustitución de la responsabilidad del Derecho de Sociedades por la de Derecho marítimo, es decir, la limitación de responsabilidad del naviero" (1001).

f') Cuentas en participación.

De modo similar se plantea el tema respecto a las cuentas en participación, cuya subjetividad es explicable en base a que se trata de una verdadera sociedad, aunque no esté dotada de personalidad. El problema se ha planteado en estos términos en la doctrina italiana (1002), y

(1001).- Girón Tena, El naviero: directrices actuales de su régimen jurídico, Patronato de la Universidad de Deusto, Bilbao, 1959, págs. 203 y ss.; Idem. Derecho de Sociedades, cit., pág. 86.

(1002).- Stefano Rosa (Trattamento tributario dell'associazione in partecipazione, Riv.Dtto.Fin.Sc:Fin., 1980, núm. 3) se basa en la falta de organización que tenga relevancia como tal para negar a esta figura la cualidad de sujeto pasivo (pág. 401). En contra G.A. Micheli (Postilla sul trattamento tributario dell' Associazione in partecipazione, Riv DttFin.Sc.Fin., 1980, núm. 3, págs. 343 y ss.), aunque entiende que este fenómeno asociativo no es idóneo, por expresa disposición de la ley, para crear un sujeto pasivo del I.R.P.E.G., faltando que el presupuesto se verifique de modo unitario. (Profili tributari dell'associazione in partecipazione, Riv. Dttto.Fin.Sc.Fin., 1979, núm. 2, págs 288 y ss.). Según este autor la Asociación

española. Así, Garrigues entiende que el contrato de cuentas en participación equivale a "una sociedad comanditaria tácita", pues "todas las relaciones jurídicas derivadas de este contrato están dominadas por la idea de que se trata de una sociedad cuya existencia no se revela al exterior" (1003).

Se ha afirmado que si una sociedad queda sujeta a transparencia, "los partícipes deberán estar a las resultas de este régimen, como si de socios se tratara, aunque con imputación de la alícuota de beneficio a que estrictamente tengan derecho, de acuerdo con su contrato de participación" (1004).

en Participación no es una persona jurídica ni un sujeto sin personalidad, ya que los terceros solo adquieren derechos frente al asociante (ibidem, pág. 293), pero el fenómeno no es desconocido en Derecho tributario (pág. 294). En definitiva, este contrato presenta un aspecto asociativo, pero no es ni una sociedad de personas, ni una sociedad de capitales, ni una organización autónoma (pág. 297).

(1003).- J. Garrigues, Curso de Derecho mercantil, tomo II, 3ª ed., Madrid, 1960, págs. 58-61. En el mismo sentido Girón Tena, Derecho de Sociedades, cit., págs. 76 y ss.

(1004).- Alsina Riubrugent y Arias Velasco, op. cit., págs. 68-69.

g') La empresa.

Algún autor (1005) y alguna jurisprudencia (1006) afirman, con manifiesta impropiedad, que la empresa constituye una modalidad de "unidad económica" y como tal puede considerarse sujeto pasivo en las leyes tributarias en que así se establezca. Obviamente, el sujeto será en estos casos el empresario, individual o social. Por tanto, la empresa no constituye un supuesto de transparencia impropia, lo que supondría prácticamente la eliminación del impuesto sobre sociedades.

Respecto a las Uniones y Agrupaciones de Empresas, entendemos que en realidad se trata de sociedades entre los titulares de las distintas empresas. Constituyen un ejemplo de entidad incluida en el artículo 33 de la Ley General

(1005).- Amorós Rica, Ley General Tributaria, pág. 491, por ejemplo, afirma que con "unidad económica" la ley quiere referirse a la empresa, recogiendo así la clásica distinción de Wurdinger entre comunidades de derecho y comunidades de fin. Un detenido estudio sobre el tema, en el que se mantiene la opinión contraria, aún destacando el carácter de patrimonio separado del patrimonio comercial, D. Ketchedjian, L'entreprise individuelle et le droit fiscal: un nouveau sujet de droit?, Revue de Droit Financière, núm. 2, págs. 415 y ss.

(1006).- "La empresa, en el campo del Derecho financiero, y especialmente en Derecho tributario, en cuanto implique un conjunto de elementos económicos con

Tributaria, pero en ningún caso tributan en transparencia impropia, ya que, como hemos visto, o bien son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, o bien, si ejercitan su derecho de opción, quedan sometidas a un régimen especial de transparencia, cuya regulación es distinta de la prevista para las entidades del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

h') La herencia yacente.

Otro de los supuestos que han merecido la atención de la doctrina y jurisprudencia, aparte de estar nominativamente mencionado en el artículo 33 de la Ley General Tributaria y en el artículo 12.1 de la Ley del I.R.P.F., es el de la herencia yacente. Se entiende por tal la que está ya deferida, pero todavía no ha sido aceptada por la persona que tiene derecho a ello. A esta situación se asimila la de la herencia dejada al "nasciturus" o a una persona jurídica todavía no constituida, la de la herencia "sub conditione", o dejada a persona desconocida. En estos casos

coherencia funcional y finalidad lucrativa, es un sujeto pasivo de la tributación" (S.T.S. de 25 de abril de 1956). En cambio, la Resolución del T.E. A.C. de 2 de julio de 1957 rechaza, con buen criterio, la pretendida "personalidad jurídico-patrimonial de los negocios".

se plantea el problema de quién sea sujeto, tanto en el ámbito civil (¿quién es titular del patrimonio?), como en el financiero (¿quién es sujeto pasivo de las eventuales relaciones tributarias?).

Como quiera que desde el Derecho romano los civilistas se han venido ocupando del tema, haremos una breve referencia a las principales tesis sostenidas, para enjuiciarlas críticamente:

- La tesis tradicional explicaba esta situación atribuyendo la titularidad de la herencia al difunto, postura que debe rechazarse pues la personalidad se extingue con la muerte.

- Otros autores han pretendido considerar sujeto a la propia herencia, o configurarla como un patrimonio sin sujeto, categorías que deben rechazarse con carácter general, sin que sean necesarios más argumentos.

- Cierta sector consideraba la herencia como un patrimonio en administración, explicación ésta que no resuelve el problema pues la representación supone una relación jurídica entre dos personas, representante y representado, y precisamente lo que se trata de explicar es quién es titular de la herencia, o sea que esta tesis deja sin aclarar quién es el representado.

Hoy se puede considerar casi unánime la opinión

de que se trata de un caso especial en que el sujeto está transitoriamente indeterminado (1007), modalidad subjetiva a la que ya nos hemos referido en un capítulo anterior. Esta es, también, la solución adecuada desde el punto de vista tributario (1008). La herencia yacente constituye un ejem-

(1007).- F. De Castro, Derecho Civil de España, Madrid, 1949, I, pág. 581; Roca Sastre (Derecho Hipotecario, Barcelona, 1948, I, pág. 768 y II, pág. 236) afirma que "se trata de un patrimonio falto interinamente de titular (rectius, con titular, pero momentáneamente indeterminado), pero destinado a ser adquirido por los herederos... de manera que en esta situación hay que atribuir consistencia propia a la herencia, pero sin llegar a personificarla..."; Lacruz ve el caso como una "laguna que luego ha de ser colmada", no importando que el sujeto esté in determinado "mientras se halle destinado (el patrimonio) a un sujeto que indefectiblemente habrá de hacerse cargo de él, con efectos desde el día en que dejó de pertenecer al anterior" (J.L. Lacruz y M. Albadalejo, Derecho de sucesiones, Barcelona, 1961, I, pág. 146). La jurisprudencia también se inclina en este sentido, configurando la herencia yacente como una "entidad jurídica especial", sin llegar a constituir una persona jurídica, que recibe transitoriamente un tratamiento unitario (vid. S.T.S. de 21 de junio de 1934 y otras muchas posteriores).

(1008).- G. A. Micheli alude a las hipótesis en que el patrimonio no es (provisionalmente) referible a un sujeto persona física o jurídica, como la herencia yacente y "sub conditione", donde la autonomía patrimonial reconocida a ciertos patrimonios sin sujeto (!) (Cfr. Antonini, La soggettività tributaria Napoli, Morano Editori, 1965, págs. 146 y ss.), explica la subjetividad tributaria (Micheli,

plo típico de patrimonio separado, e implica la necesidad de organizar una administración, por lo que cabe dentro del artículo 33 de la Ley General Tributaria, al reunir los requisitos para ser considerada sujeto pasivo en las leyes tributarias que así lo establezcan. En este sentido se pronuncia claramente el T.E.A.C. (1009).

La herencia yacente es, pues, un supuesto de transparencia impropia. Esta solución, evidente "de iure condi--to", no deja de suscitar serias críticas "de iure condendo", pues hubiera sido preferible, en atención a la naturaleza jurídica de esta figura, un tratamiento distinto al de las sociedades sin personalidad. Como vimos en el capítulo quinto de la primera parte, la herencia yacente debería haber sido considerada sujeto pasivo, evitando transparentar las rentas por ella obtenidas a unas personas (los herederos) todavía desconocidas. Sin duda, el problema de la herencia yacente es más académico que real, dada la facilidad de la aceptación tácita, pero para el extraño supuesto de que se produzca una herencia yacente en el momento del devengo del

Soggettività tributaria e categorie civilistiche,
Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1977, núm. 3, pág. 431).

(1009).- "Las liquidaciones practicadas (a la herencia yacente) son correctas por cuanto durante dichas anualidades (mientras los bienes no se habían adjudicado en forma legal que pudiera tener repercusión frente a terceros, en este caso la Hacienda Pública), el sujeto pasivo del Impuesto era la he

tributo, nos encontramos con que habría que suspender la imputación de rendimientos hasta que se produzca la aceptación, y se determine la persona del heredero. Las rentas deberán imputarse entonces, retroactivamente, al ejercicio en que se devengaron, en virtud de lo dispuesto en el artículo 989 del Código Civil, y el heredero habría de efectuar la oportuna declaración complementaria, con los efectos consiguientes en el aumento de la base y en la variación del tipo de gravamen. No parece que el legislador haya sido consciente de los efectos de la transparencia respecto a la herencia yacente, y quizás estuviese pensando en la comunidad hereditaria, pero el tenor literal del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no deja lugar a dudas.

i') Recapitulación; interpretación correctiva de los textos legales.

En vista de lo expuesto, podemos concluir que las entidades examinadas pueden reconducirse a las modalidades subjetivas de la persona, expuestas en el capítulo tercero, y que los textos legales que mencionan como ejemplo de sujetos carentes de personalidad a sociedades civiles, comu-

rencia yacente de la anterior titular P.T." (Resolución del T.E.A.C. de 10 de marzo de 1977).

nidades de bienes... han de ser debidamente matizados.

Páginas atrás vimos como el artículo 33 de la Ley General Tributaria citaba como ejemplos de las Entidades sin personalidad, a las herencias yacentes y comunidades de bienes. En base al artículo 12 de la reciente Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, añadíamos a la lista de ejemplos propuestos por el legislador, las sociedades civiles. Asimismo advertíamos que bien pudiera ocurrir que, aunque a juicio del legislador, en los ejemplos que cita, concurren los requisitos exigidos por el artículo 33, en realidad fuera necesario interpretar correctivamente los términos con que designa alguno de esos ejemplos para que tuviera cabida en dicho artículo. Ahora, a la luz de las aportaciones de la doctrina y la jurisprudencia en torno a cada supuesto concreto, podemos proceder a esa tarea.

Ante todo, hay que poner de manifiesto que la solución ha de buscarse con referencia al ordenamiento considerado en su integridad y no tan solo en cuanto concierne al Derecho tributario. Dicho de otro modo, afirmamos la unidad del ordenamiento y la necesidad de no "relativizar" las categorías jurídicas. Desde este punto de vista, podemos decir que los ejemplos propuestos por el legislador no tienen fuerza vinculante en cuanto que se refieren a realidades ya existentes. Es irrelevante que el legislador pretenda incluir a determinadas figuras en el ámbito del artículo 33. Lo que importa es que, de un análisis del régimen

de cada una, puede deducirse que cumplen los requisitos ne
cesarios para su consideración como sujetos pasivos. Este
es el caso de la herencia yacente, como hemos visto. En cam
bio, ni la comunidad de bienes en sentido técnico, ni la
sociedad civil pueden entrar en la categoría de sujetos no
persenificados.

La sociedad civil queda excluída por exceso, ya
que normalmente gozará de personalidad jurídica. Por ello
cuando una ley se refiera a la "sociedad civil" podemos en
tender que se trata de una declaración meramente formula--
ria con la que se alude a las sociedades sin personalidad
(1010).

(1010).- La doctrina está dividida entre quienes incluyen
en al artículo 12.1 de la Ley del I.R.P.F. a to-
das las sociedades civiles, y quienes incluyen
sólo las sociedades sin personalidad. La primera
postura es sostenida por J. R. de la Chica Fleis-
her, El sujeto pasivo, R.D.F.H.P., núm. 147, pág.
619; M. Pont Mestres, Análisis y aplicación del
nuevo I.R.P.F., cit., pág. 74, que considera in-
correcto mencionar conjuntamente las sociedades
civiles y los entes sin personalidad; Recio Adra-
dos, Transparencia fiscal, cit., pág. 698, quien,
aunque no se pronuncia claramente, piensa que el
artículo citado "debería" recoger supuestos homo-
géneos; Alsina Ruibrugent y Arias Velasco, op.
cit., págs. 53 y 58; C. Albiñana García-Quintana,
Las nuevas fronteras del I.S., cit., pág. 377;
Idem, La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de
la proyectada reforma tributaria, cit., pág. 476;
R. Illescas Ortíz, Consideraciones privatistas
sobre el régimen de imputación fiscal, cit., pág.

La exclusión de la comunidad de bienes en sentido estricto procede, al contrario, por defecto, pues no reúne los requisitos para alcanzar la categoría de sujeto de derecho. Bajo éste término podrían ocultarse muy bien comuni

42; F. Sánchez Pinilla, Notas... cit., pág. 53; Abella Poblet, op. cit., págs. 151-152; esta es también la opinión sostenida por la Dirección General de Tributos en las Resoluciones de 13 de noviembre de 1979 y 24 de marzo de 1980.

Entienden, en cambio, que sólo tributan en transparencia impropia las sociedades civiles sin personalidad: A. Ballesteros, La transparencia fiscal, cit., pág. 303; Hermenegildo Rodríguez, op. cit., págs. 62-63; J. Banacloche, El Impuesto sobre Sociedades, cit., pág. 39; E. Eseverri, La definición del sujeto pasivo en el Impuesto sobre Sociedades, Civitas R.E.D.F., núm. 30, págs. 321 y ss.; A. Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit., pág. 10; Zurdo Ruiz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, cit., pág. 748.

Esta segunda opinión es la manifestada en los debates del Proyecto de Ley del I.S. por García Añoveros (vid. Civitas, núm. 27-28, pág. 742). La jurisprudencia ha considerado frecuentemente la sociedad irregular como sociedad civil, por lo que pudiera afirmarse que con esta expresión se hace alusión a las sociedades mercantiles sin personalidad jurídica (Vid. Resolución del T.E.A.C. de 29 de abril de 1960), y Sentencias del T.S. de 3 de mayo de 1960, 7 de febrero de 1964, 21 de diciembre de 1965, 26 de enero de 1967, etc.). Albíñana (loc. cit.) opina que si el artículo 12.1 sólo se refiere a las entidades sin personalidad jurídica sería superfluo el 12.5. Nótese que la Ley del I.R.P.F. es anterior a la Ley del I.S. y que esta última ya no menciona los supuestos de transparencia impropia, por lo que parece claro que las sociedades civiles con personalidad jurídica se incluyen en su artículo 4.

dades societarias. es decir, verdaderas sociedades (1011). El problema surge cuando, en un mismo precepto, se alude a la sociedad y a la comunidad de bienes, como hemos visto que ocurre. El intérprete habrá de buscar la manera de compaginar ambos términos, excluyendo en todo caso el estricto condominio, y teniendo en cuenta, ante cada figura que pueda presentarse en la práctica, que lo importante no es que tal figura esté nominalmente mencionada en un artículo o en otro, sino que reúna los requisitos que el ordenamiento jurídico total establece para que pueda ser considerada sujeto de derecho.

Paradójicamente, estas afirmaciones respecto a las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, no son aplicables al artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pese a que este último, para determinar los supuestos de transparencia impropia, se remite a aquél. En efecto, la herencia yacente, incluida en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, es también

(1011).- "A estas comunidades societarias, o sociedades sin personalidad, es a las que hemos de referir, por exigencias de lógica jurídica, el artículo 33 de la Ley General Tributaria". (F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, cit., pág. 472). La exclusión del estricto condominio encuentra cierta base positiva en el artículo 20.2 de la Ley del I.R.P.F., y 79.1 del Reglamento, que se refiere a la disolución de "comunidades" como algo distinto de la división de cosa común. La opinión de

un supuesto de transparencia impropia, pero ello resulta criticable "de lege ferenda". La comunidad de bienes, excluida del ámbito de dicho artículo, tributa, en cambio, en transparencia impropia. Y las Agrupaciones y Uniones de Empresas, pese a ser entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, están sometidas a un régimen especial de transparencia, radicalmente distinto de la denominada transparencia impropia.

B.- Valor jurídico del artículo 12.1 de la Ley del
Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Según Zurdo Ruiz-Ayucar, es razonable pensar en una derogación expresa, por ley posterior, del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que el artículo 19 de la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades no menciona los supuestos de trans

Sáinz de Bujanda es seguida por numerosos autores, entre ellos M. Pont Mestres, Tratamiento tributario de las comunidades de bienes, Asociación de Asesores fiscales, 1975, en especial parte II; y A. Martínez Lafuente, Las asociaciones sin personalidad jurídica ante el I.T.P., Civitas R.E.D.F., núm 10, págs. 213 y ss.

parencia impropia (1012).

El silencio de la Ley del Impuesto sobre Sociedades se explica, sin embargo, en base a la idea de que las entidades sin personalidad jurídica no tienen la condición de sujeto pasivo, por lo que, sin necesidad de aplicar el régimen de transparencia fiscal, los rendimientos obtenidos por tales entes jurídicos corresponden directamente a los socios (1013). No ha habido, pues, derogación de la transparencia de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

El problema del valor jurídico del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas no se plantea en relación con su vigencia o no, sino en relación con el valor jurídico del artículo 33 de la Ley General Tributaria. Este último, como afirma el profesor Sáinz de Bujanda, es meramente enunciativo, con finalidad probablemente orientadora, ya que encierra una fórmula que, para ganar efectividad, ha de incorporarse a otros textos legales. Lo que en él se establece es que ciertas entidades que carecen de personalidad jurídica, podrán tener la

(1012).- J. Zurdo-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, cit., pág. 746.

(1013).- La supresión de la referencia al artículo 12.1 de la Ley del I.R.P.F. se debe a una enmienda (núm. 115), en este sentido. Vid. Informe de la Ponencia, Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 560.

consideración de sujetos pasivos, si existen leyes tributarias que así lo establezcan (1014).

Pero cuando la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se remite a las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria lo hace no para "considerarlas" sujetos pasivos, sino para establecer la atribución de rentas, lo que resulta innecesario e incorrecto.

Es innecesario porque, aun "no existiendo disposición tributaria aplicable, éste y no otro sería el régimen a aplicar" (1015). Es incorrecto, pues hubiera sido preferible discriminar el régimen jurídico de las entidades sin personalidad, en función de su heterogénea naturaleza jurídica. El artículo 33 se refiere a las entidades que reúnen los requisitos para ser consideradas sujetos pasivos. La remisión a este artículo con una finalidad distinta, esto es, no para establecer que esas entidades sean sujetos pasivos, sino para establecer la transparencia, provoca la necesidad de interpretar correctivamente tal remisión, de forma que, pese al tenor literal del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas,

(1014).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, cit., pág. 446.

(1015).- C. Albiñana García-Quintana, La Ley de Medidas Urgentes... cit., pág. 476. Tampoco puede decirse que, en defecto del art. 12.1 de la Ley del I.R.P.

ni todas las entidades del artículo 33 tributan en transparencia impropia, ni sólo esas entidades son supuestos de transparencia impropia.

Como ejemplo de entidades sin personalidad que pueden incluirse en el artículo 33 de la Ley General Tributaria y a las que no es de aplicación el régimen de transparencia impropia, podemos citar las Agrupaciones y Uniones temporales de empresas (supuestos especiales de transparencia) y los Fondos de Inversión Mobiliaria (supuesto de transparencia propia, por asimilación a las Sociedades de Inversión Mobiliaria).

Respecto a entidades no incluidas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria, pero que tributan en transparencia impropia, el ejemplo más claro lo constituye la comunidad de bienes en sentido estricto, es decir, la mera copropiedad. Esta figura no puede ser considerada sujeto pasivo, no sólo porque no existe ley tributaria en que así se establezca, sino porque no reúne los requisitos para revestir tal consideración. Si no es sujeto pasivo, ni constituye

F., existiera un régimen de solidaridad, ya que, como vimos, el artículo 34 de la Ley General Tributaria está pensando en impuesto reales, pues los impuestos personales tienen, por definición, un presupuesto que sólo es pensable respecto a una (única) persona. Opinión semejante mantiene A. Ballesteros, La transparencia fiscal, cit., pág. 303.

ye un supuesto de solidaridad (pues no hay concurrencia al mismo hecho imponible), la única solución posible es la atribución de rentas a los comuneros.

2. Nacimiento de la obligación tributaria.

Como, en nuestra opinión, en ciertos casos hubiera sido preferible la consideración de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria como sujetos pasivos analizaremos primero la realización del hecho imponible por estas entidades (A), y luego la configuración del hecho imponible en los supuestos de transparencia impropia, recalando sus diferencias con la transparencia propia (B).

A.- La realización del hecho imponible por las entidades sin personalidad.

La doctrina es prácticamente unánime al admitir que un ente sin personalidad pueda configurar el elemento subjetivo del hecho imponible, aunque se discuta si el deudor es el propio ente o los miembros con capacidad jurídica que lo componen (1016). Efectivamente, al tener el pre-

(1016).- "El legislador, cuando sujeta al impuesto a entes colectivos desprovistos de personalidad jurídica, lo que hace realmente es configurar el presupuesto de hecho, sirviéndose del ente en cuestión, pero los deudores son los miembros con capacidad jurídica que lo componen". (M. Cortés Domínguez, Los

supuesto de hecho una significación puramente fáctica respecto al nacimiento de la obligación tributaria, no presenta mayores problemas admitir que pueda estar configurado por un ente desprovisto de capacidad. Hasta este momento no surge el tema del cumplimiento de la obligación ni el de la responsabilidad patrimonial.

La realización del hecho imponible por un ente no dotado de personalidad supone que dicho ente parezca realmente (y no sólo hipotéticamente, como ocurre en la norma) situado en la relación que la ley exige que exista entre el elemento objetivo y el subjetivo. En el ámbito tributario tiene una importancia fundamental (1017), pues:

sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm. _ Públ., 1965, núm. 48, pág. 36); "la llamada subjetividad tributaria no es un mito, sino una técnica que persigue diferentes finalidades, según la estructura del tributo. Generalmente sirve para de linear el presupuesto con referencia a una entidad colectiva no personificada. En estos casos, el pre supuesto es considerado de modo unitario y autónomo, y, en consecuencia, los bienes que forman el pa trimonio de la entidad son agredibles en sí y no en cuanto reconducibles a personas físicas singulares. En otros casos, la llamada subjetividad tributaria mira esencialmente a la constitución del hecho imponible, y no encierra en modo alguno la entera responsabilidad del sujeto pasivo..." (G. A. Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., III, 1977, pág.438).

(1017).- Vicente-Arche, Consideraciones sobre el hecho imponible, R.D.F.H.P., 1960, pág. 550; loc. cit., pág.

- La realización del hecho imponible da origen a la obligación tributaria, tal como dispone el artículo 28 de la Ley General Tributaria, y sirve para individualizar cada tributo.

- La realización de un hecho imponible cuyo elemento material u objetivo va referido a un ente que no es persona hace que, en principio, pueda pensarse que dicho ente asume la posición deudora en la relación tributaria. En efecto, normalmente la elección del elemento subjetivo responde a exigencias lógicas y de justicia (1018); es decir, que la conexión de tales entes con el elemento objetivo será más próxima y significativa que la que pueda existir entre el mismo hecho y los componentes del ente al que se atribuye la consideración de sujeto pasivo. Ahora bien, la asunción de la titularidad de la relación jurídica tributaria ha de hacerse compatible con la unicidad de los conceptos de persona y capacidad.

432; Lavagna, Teoria dei soggetti e Diritto tributario, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1961, I, pág. 8.

(1018).- En principio, no sólo es lógico, desde un punto de vista formal "que el sujeto que pone en marcha el mecanismo legal al realizar el hecho imponible sea el obligado a soportar las consecuencias de encontrarse en la situación prevista en el norma, es decir, que sea él la persona que asume una posición deudora dentro de la obligación tributaria" sino que, además, es "justo que el realizador de cualquiera de tales hechos sea el obligado a satisfacer el tributo, porque se supone que ha manifestado una

En congruencia con la naturaleza de las entidades que nos ocupan, debemos matizar que la realización del hecho imponible por alguna de ellas significa únicamente que una persona transitoriamente indeterminada, o un conjunto de personas inmersa en un esquema asociativo, se encuentran respecto al elemento objetivo en la relación prevista en la norma. Con propiedad, deberíamos de decir que el hecho imponible es realizado, en estos casos, por una o varias personas, aunque no de forma individual, determinada y autónoma, sino en cuanto miembros o componentes de uno de los que, por economía del lenguaje, denominamos sujetos no personificados o entes desprovistos de capacidad jurídica. Por ello es posible que la posición deudora sea asumida por las personas físicas o jurídicas a que tales entes son reconducibles, no siendo argumento suficiente para que la entidad sea sujeto pasivo el que el presupuesto de hecho se produzca respecto a ella de forma unitaria.

Ello explica la transparencia de estas entidades, ya que la obtención de renta por las mismas puede configurarse como obtención de renta por los miembros, de modo que sean ellos quienes realicen el hecho imponible. Pero hubiera sido preferible, y no existe obstáculo conceptual para

cierta capacidad económica realizando la hipótesis normativa" (F. Sáinz de Bujanda, Notas, cit., I, 2º, pág. 615); Cfr. M. Cortés Domínguez, Los sujetos de la obligación tributaria, cit., pág. 17.

ello, que la herencia yacente se configurara como realizadora del hecho imponible en todo caso, y que la sociedad sin personalidad fuera tratada de forma paralela a la sociedad dotada de personalidad jurídica. El hecho imponible debería considerarse realizado por la entidad o por sus miembros, según que se dieran o no los supuestos de transparencia necesaria u opcional.

La opción del legislador ha sido, sin embargo, muy distinta, pues configura el hecho imponible excluyendo en todo caso a la entidad sin personalidad como elemento subjetivo, y apartándose también de la configuración del hecho imponible en los supuestos de transparencia propia.

B.- El hecho imponible en los supuestos de transparencia impropia.

a) Elemento objetivo: aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo.

El elemento objetivo es configurado en los supuestos de transparencia impropia, al menos según la interpretación dominante, sin paralelismo alguno con la transparencia propia. En efecto, en esta última afirmábamos que la obtención de renta hace referencia a un componente de naturaleza "sui generis", que no aparece mencionado en el artículo 3

de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (ni en el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades). En cambio, en la transparencia impropia las rentas atribuidas al socio no se consideran rentas imputadas por transparencia, sino rentas obtenidas directamente por el socio, y reconducibles a una de las siguientes categorías: rendimientos del trabajo personal; rendimientos empresariales, profesionales o artísticos; rendimientos de capital; e incrementos de patrimonio.

La transparencia impropia se concibe así, en el aspecto material, más que como un régimen especial, como una consecuencia natural de la ausencia de personalidad jurídica, de modo que la titularidad directa la ostentan los socios, comuneros o partícipes (1019).

En el aspecto temporal, mientras que en el régimen de transparencia propia hay que hacer una expresa imputación de los beneficios y referirla a una fecha determinada (la de aprobación de las cuentas), en la transparencia impropia, la atribución de rentas se produce por sí misma, conforme se van devengando, en el propio ejercicio de su obtención.

(1019).- Abella Poblet, op. cit., pág. 150, establece una diferencia entre el apartado 1 y el apartado 2 del artículo 12 de la Ley del I.R.P.F. pues en el primero se utiliza la palabra "atribuir" (como asignación de una cosa que se sabe corresponde a alguien), y en el segundo se emplea el término "im-

Los ingresos y gastos se imputan, por tanto, al período im positivo en que se hubiesen devengado los unos y producido los otros, salvo que el sujeto pasivo utilice criterios de imputación distintos, cumpliendo los requisitos que esta--blece el artículo 26 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

En el aspecto espacial no existen peculiaridades dignas de mención, pero en el aspecto cuantitativo surgen, de nuevo, profundas diferencias con la transparencia pro--pia. Según veremos en un epígrafe posterior, se parte del supuesto de que las entidades en transparencia impropia no son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y, por tanto, no se les puede aplicar, como se hace en la transpa--rencia propia, las normas de aquel Impuesto, a la hora de determinar el beneficio imputable. Por el contrario, se con--sidera que basta la aplicación directa de las normas genera--les del propio Impuesto sobre la Renta de las Personas Físi--cas, para computar las rentas de la entidad, atribuidas a los socios.

b) Elemento subjetivo.

La configuración del elemento subjetivo, en cam--

putar" (como asignación de una cosa a alguien a pesar de que se sabe no le corresponde).

bio, se asemeja a los supuestos de transparencia propia, ya que la ley se fija en la persona de los socios, prescindiendo de la entidad de la que forman parte. La diferencia se produce ahora respecto al régimen del artículo 33 de la Ley General Tributaria, en el que el elemento subjetivo se refiere a la entidad de forma unitaria y no a sus miembros.

3. Sujetos pasivos.

Las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria pueden ser sujetos pasivos (A), en los casos en que así se establezca, como ocurre con las Uniones y Agrupaciones temporales de Empresas, si no optan por la transparencia, y con los Fondos de Inversión Mobiliaria (1020). Esta solución hubiese sido preferible respecto a las sociedades sin personalidad, pero no ha sido la seguida por el legislador en el régimen de transparencia impropia, en el que los sujetos pasivos de la obligación tributaria son los socios, comuneros o partícipes (B).

(1020).- Pese al art. 4 de la Ley reguladora del I.S., la Administración ha entendido que la ley extiende su ámbito no solo a las personas jurídicas, sino también a los casos especiales que enuncia expresamente. Tal sucede con las Asociaciones, Agrupaciones temporales de Empresas citadas en el artículo 19,dos,b), que no tienen reconocida personalidad propia e independiente de las Entidades que las constituyen, y los Fondos de Inversión Mobiliaria referidos en el artículo 24,dos,a). La coherencia interna de los preceptos legales quedaría quebrantada si la interpretación de la Ley se realizara sin tener en cuenta el conjunto de su articulado, de tal forma que "cabe definir que son sujetos pasivos del Impuesto los enunciados en el artículo 4º y demás Entidades que por sus peculiares características el legislador las incluye expresamente al regular su régimen tributario en el ámbito de la imposición directa" (apartado A del preámbulo de la Orden de 31 de julio de 1980). Esta opi

A.- Las entidades sin personalidad como sujetos pasivos.

a) Asunción de una posición deudora frente a la Hacienda Pública.

Los entes a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria pueden ser sujetos pasivos, sin que ello suponga la atribución de personalidad a los mismos (1021). Por tanto, pueden ser contribuyentes o sustitutos del mismo, ya que la figura del sujeto pasivo puede revestir en nuestro ordenamiento (1022), cualquiera de estas dos modalidades: es posible que resulten directamente obligadas frente al ente público a satisfacer la deuda tributaria por haber realizado el hecho imponible, o en lugar del realiza

nión es confirmada por la Ley 18/1982, de 26 de mayo, respecto a las Agrupaciones de Empresas (artículo 6,1) y las Uniones Temporales de Empresas (artículo 10.1).

(1021).- Vanoni afirma que "cuando el legislador... asocia un grupo de relaciones, de modo inmediato, a un ente que se convierte en centro y en portador de aquéllas, no hay duda de que el expresado ente asume, por voluntad de la ley, la titularidad de esas relaciones", pero añade que ello se produce "con independencia de una explícita atribución de personalidad o del reconocimiento de capacidad para otras clases de derechos" (Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel Diritto tributario, Riv.Dtto.Fin.Sc.Fin., 1941, II, pág. 9).

(1022).- Artículo 30 de la Ley General Tributaria, in fine;

dor del mismo.

Ya hemos visto que las entidades carentes de personalidad podían realizar el hecho imponible y en qué sentido había que entender esta afirmación. Ahora se trata de saber si asumen una posición deudora frente al ente público en calidad de contribuyentes. En favor de la respuesta afirmativa puede aducirse que el legislador efectivamente establece esta consecuencia para los casos en que se realice un hecho imponible cuyo elemento objetivo va referido a un ente que no es persona. Pero hay que matizar:

- Que no basta una mera declaración verbal del legislador, por lo que sólo podrá ser sujeto pasivo el ente que reúna los requisitos, ya examinados, para ser sujeto de derecho, esto es, el ente que goce de cierta organiza--ción y de autonomía patrimonial. Queda excluida, como vimos, la comunidad de bienes en sentido estricto, que, sin embargo, constituye un supuesto de transparencia impropia.

- Para no romper la unidad de los conceptos de capacidad y persona, es necesario admitir, como afirma Cor--tés Domínguez (1023), que sólo ésta puede ser titular de dede

artículos 31 (contribuyente) y 32 (sustituto del contribuyente).

(1023).-Una contribución al estudio de la capacidad jurídica, Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, págs. 96, 103, 112, 113 y *passim*.

rechos y obligaciones. Por lo tanto, cuando decimos que un ente carente de personalidad es sujeto pasivo, no pretendemos con esta expresión explicar la naturaleza jurídica de la figura, sino que se trata de una fórmula abreviada para designar a los verdaderos titulares, las personas, que además tiene el mérito de recordar que en estos casos la persona asume la titularidad de un modo especial. En efecto, el sujeto es, también en estos casos, persona, aunque de un modo especial, ya sea por su indeterminación transitoria, ya sea por aparecer inmersa en un esquema asociativo junto con otras personas (1024). Ya hemos profundizado en el sentido de estas afirmaciones en el capítulo III al enjuiciar críticamente la pretendida extensión de la personalidad jurídica en el ámbito tributario.

- Es preciso, además, que la ley propia del tributo de que se trate establezca la consideración de las entidades sin personalidad como sujetos pasivos, cosa que en la imposición sobre la renta sólo ocurre con las Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas y con los Fondos de Inversión Mobiliaria. Las demás entidades tributan en transpa

(1024).- "Cuando el ordenamiento jurídico califica como sujeto de derecho a un ente colectivo no dotado de personalidad, lo que hace es modificar los efectos jurídicos que determinadas situaciones engendrarían para las personas que componen la entidad colectiva si esas personas no quedaran integradas dentro de un esquema asociativo" (F. Sáinz de Buja, La capacidad jurídica tributaria en los en

rencia impropia, aunque hubiera sido preferible, en algunos casos, hacer uso de la alternativa que prevé el artículo 33 de la Ley General Tributaria y considerarlas sujetos pasivos.

b) Responsabilidad: aspectos materiales y formales

Las entidades no dotadas de personalidad jurídica, en el caso de que una ley tributaria las considere sujetos pasivos, no sólo asumen una posición deudora frente al ente público, sino que además responden de la deuda (1025), esto es, que la obligación se va hacer efectiva a expensas de su patrimonio, mediante el correspondiente desplazamiento

tes colectivos no dotados de personalidad, cit., pág. 443).

(1025).- Sin perjuicio de la responsabilidad subsidiaria de sus miembros y componentes, el ente responde con su patrimonio, pues es sujeto pasivo, y si bien "... en algunos casos puede darse un responsable que no sea sujeto pasivo, siempre será exacto decir que el sujeto pasivo es responsable", siendo la locución adverbial "junto a" (del art. 37 de la Ley General Tributaria) equivalente a "además de". Se supone que no estamos ante una declaración meramente formularia del legislador, en cuyo caso serían sujetos y responderían sólo las personas físicas o jurídicas, por lo que en estos casos "convendrá indagar si la responsabilidad es reconducida a sujetos típicos o se anuda a los bienes no personificados" (G. A. Micheli, Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv.Dtto.

to de bienes.

Siendo imprescindible, para ser sujeto pasivo, gozar de una cierta autonomía patrimonial, resulta que las entidades que nos ocupan poseen un patrimonio colectivo o separado, a cargo del cual ha de hacerse efectivo el crédito del ente público.

Ahora bien el titular del patrimonio es en realidad una persona transitoriamente indeterminada (herencia yacente) o un conjunto de personas inmersas en un esquema asociativo (sociedad sin personalidad), por lo que, en rigor lógico, la llamada responsabilidad del ente supone que son responsables las personas que lo componen, pero no de forma individual y aislada, sino de un modo especial, de forma unificada y referida exclusivamente, en este primer momento lógico, al patrimonio colectivo o separado, sin entrar hasta ahora en juego sus patrimonios personales.

La responsabilidad del ente-sujeto pasivo, así entendida, es principal (no subsidiaria) e ilimitada (pues conforme al artículo 1911 del Código Civil abarca todos los bienes del deudor, es decir, la totalidad del patrimonio, colectivo o separado, del ente de que se trate).

El nacimiento de una obligación tributaria a cargo de un sujeto no personificado afecta, además, a los patrimonios "personales" de sus miembros o componentes. Según el artículo 39 de la Ley General Tributaria, los copartícipes o cotitulares de las Entidades a que se refiere el artículo 33 responden subsidiariamente (1026), y en proporción a sus respectivas participaciones, de las obligaciones tributarias de dichas entidades. De este artículo se deduce:

- Que se trata de una responsabilidad subsidiaria respecto a la del ente de que se trate, y no principal, por lo que sólo puede hacerse efectiva en caso de insolvencia (al menos aparente) del deudor principal.

- Que la responsabilidad de cada copartícipe o cotitular no es solidaria, sino "proporcional a su participación" en la entidad de que se trate (1027).

(1026).- Para R. Calvo Ortega, La responsabilidad tributaria subsidiaria, H.P.E., núm. 10, págs. 148 y ss. el artículo 39 de la L.G.T. podría modificarse en un sentido más justo adoptando una de estas dos soluciones: declarar sólo la responsabilidad solidaria de los gestores; o declarar también la responsabilidad de los demás, pero sólo en defecto de aquéllos, es decir, exigiendo la previa declaración de fallidos de las personas a quienes estuviera atribuida la gestión del ente.

(1027).- Está claro que se trata de una responsabilidad sub

Paralelamente se plantean los siguientes problemas:

1º.- En qué proporción responden en los casos en que sea desconocida su participación en la entidad obligada.

sidiaria, pues lo dice expresamente el art. 39 de la Ley General Tributaria. Ahora bien siendo subsidiaria respecto al ente-sujeto pasivo, no se ve claro por qué no es solidaria entre los coparticipes o cotitulares, de manera que cada uno se viese obligado a satisfacer, fallido el ente, la totalidad de la deuda. El art. 11 del Reglamento General de Recaudación, en su número 4, establece que "si los responsables subsidiarios, simultáneamente y en el mismo grado, son varios respecto a una misma deuda, la responsabilidad de los mismos frente a la Hacienda será solidaria, salvo que la ley disponga expresamente lo contrario". Sin embargo, el artículo 39 de la Ley General Tributaria es terminante en el sentido de que cada componente responde sólo de la parte que le corresponde según su participación, por lo que la cuantía de la deuda se modifica al pasar desde el ente a las personas que lo componen. Se cumple así el propósito declarado en el Preámbulo, de "restringir los supuestos de responsabilidad solidaria"; pero piénsese que los copropietarios, entre los que se da una relación menos intensa que entre los socios (*affectio societatis*) son deudores solidarios. Parece que la ley busca facilitar la percepción del tributo y por ello en estos casos no estima necesario establecer la solidaridad, pues normalmente el cumplimiento será unitario ya que lo realizará el ente. En cambio, en la copropiedad y en general en los supuestos del artículo 34, sólo mediante la solidaridad puede lograrse una actuación unitaria, ya que falta un patrimonio común.

2º.- Si los copartícipes o cotitulares de las entidades que nos ocupan son responsables o sujetos pasivos, y, correlativamente, si pueden repetir el pago frente al sujeto pasivo o no.

3º.- Si su responsabilidad se limita al valor de su aportación, o bien es ilimitada, aun siendo subsidiaria o de segundo grado.

4º.- Trámites para la derivación de la acción administrativa a los socios o cotitulares.

Examinemos a continuación cada uno de los puntos anteriores:

1º.- Por imperativo del artículo 39 de la Ley General Tributaria, "al traspasarse la titularidad pasiva de la obligación tributaria desde el ente colectivo a las personas que lo componen, la cuantía de la deuda se modifica, ya que los copartícipes o cotitulares no vendrán obligados a satisfacer individualmente la totalidad de la deuda, sino tan sólo la parte que les corresponda en proporción a sus respectivas participaciones" (1028).

(1028).- F. Sáinz de Bujanda, La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, cit., pág. 485.

Por lo tanto, habrá de atenderse a los pactos establecidos entre los copartícipes y a la normas aplicables en cada caso. Y si éstos no constasen fehacientemente a la Administración, entendemos que los cotitulares o partícipes responderán por partes iguales, pues no puede quedar sin efecto la responsabilidad subsidiaria que establece el artículo 39 de la Ley General, por el hecho de que no conste a la Administración la proporción en que debe dirigirse contra cada copartícipe o cotitular y, además, cualquiera de éstos puede demostrar fehacientemente esos extremos, con lo que evitará que su responsabilidad sea superior a la que le corresponde.

2º.- Los copartícipes o cotitulares de las entidades que nos ocupan son, considerados individual y aisladamente, verdaderos responsables subsidiarios, y no sujetos pasivos. La cuestión es polémica y no está suficientemente aclarada en los textos legales, pero a favor de esta opinión podemos aducir:

- La naturaleza jurídica de las entidades que nos ocupan, ya examinada, por lo que si bien son los miembros o componentes de la entidad los que realizan el hecho imponible y asumen la obligación tributaria, lo hacen conformando un "sujeto de derecho", al que no se atribuye personalidad, pero que tiene una consideración unitaria y autónoma desde el punto de vista del ordenamiento jurídico. Es decir, que los copartícipes en su conjunto, unificados en un sujeto de derecho, configuran un ente distinto de cada uno

de sus componentes considerado individual y aisladamente. El ente, es decir, sus componentes de forma unificada, son el sujeto pasivo, mientras que las mismas personas de forma individual y aislada son responsables subsidiarios.

-La colocación sistemática del artículo 39 en la sección segunda del capítulo III, bajo la rúbrica de "responsables del tributo", lo que si bien no vincula al interprete, es un dato a tener en cuenta.

- En todo caso, sean "responsables" en sentido técnico, o a pesar de no serlo, se les aplica el régimen previsto para los responsables subsidiarios, no sólo en los aspectos procedimentales, como veremos a continuación, si no también concediéndoles la facultad, una vez realizado el pago, de recabar del ente no personificado de que se trate el reembolso de la suma satisfecha al Fisco, ya que la prestación tributaria debe, en suma, situarse a cargo del patrimonio colectivo o separado de que es titular el ente, y no a cargo del patrimonio personal de ninguno de sus miembros (1029).

(1029).- El Código Civil en su art. 1688 dispone que "la sociedad responde a todo socio de las cantidades que haya desembolsado por ella y del interés co--rrespondiente". Piénsese, además, en el caso de que, por no constar fehacientemente a la Administración la participación de cada cotitular, se exija la responsabilidad subsidiaria por partes iguales. Sería necesario reequilibrar la situación en

Lo que ocurre es que, normalmente, estas facultades para repetir el pago realizado por cada titular o partícipe se contrarrestarán mutuamente, ya que cada uno hizo un desembolso proporcional a su participación en el ente. Pero la facultad de repetir recobra todo su alcance y significa do práctico en los casos, posibles, en que los copartícipes hayan pagado por partes iguales, por ser desconocida la cuantía de sus respectivas participaciones, no siendo ésta la misma para todos ellos.

3º.- La responsabilidad subsidiaria de los componentes de las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General, por las obligaciones de dichas entidades, aunque proporcional a sus respectivas participaciones, es ilimitada en el sentido de que abarca a todos los bienes, presentes y futuros, de sus patrimonios personales (1030).

las relaciones internas, pues en otro caso se produciría un enriquecimiento injusto o sin causa a favor de unos y en perjuicio de otros.

(1030).- Es de aplicación el principio general contenido en el artículo 1911 del Código Civil. Es cierto que los socios tienen libertad para limitar su responsabilidad, por tenerla para toda clase de estipulaciones sobre pérdidas y ganancias, pero sólo surte efectos entre ellos. Para ser oponible a un tercero es necesario que dicha limitación se le haga conocer y la acepte cuando con él se contrate, pero frente al ente público esto no es posible, pues los responsables asumen una posición

4º.- Para la derivación del procedimiento recaudatorio desde el sujeto pasivo en primer lugar llamado, esto es, el ente sin personificar, a quienes adquieren esta condición por vía de responsabilidad de segundo grado o subsidiaria, exige la ley la formación de sumario expediente, con audiencia del presunto responsable, y la reducción del débito al importe inicialmente liquidado... ofreciendo a los presuntos responsables las garantías jurídicas que se desprenden de un procedimiento claro y taxativo (1031).

Es decir, que en caso de que el ente colectivo resulte fallido, la derivación de la acción administrativa a los copartícipes o cotitulares exige el cumplimiento de los trámites previstos en el artículo 37 de la Ley General Tributaria, ya sea por ser responsables subsidiarios en sentido técnico, o a pesar de no serlo.

deudora "ex lege". Cfr. art. 36 de la Ley General Tributaria.

(1031).- Exposición de motivos de la Ley General Tributaria.

B.- Los sujetos pasivos en la transparencia impropia.

En el régimen de transparencia impropia los sujetos pasivos no son las entidades que hemos estudiado hasta ahora, sino sus miembros, que son los que realizan el hecho imponible de su respectivo impuesto personal.

Son, por tanto, los socios, comuneros o partícipes, los únicos sujetos pasivos de la obligación tributaria, y responden de su deuda de forma personal e ilimitada, sin que esta responsabilidad alcance a la entidad (aunque los bienes de la entidad pertenecen, en realidad, a los socios y, por lo tanto, entran en el ámbito patrimonial de su responsabilidad personal).

Las entidades que tributan en transparencia impropia constituyen un supuesto claro de no sujeción, lo que no impide que asuman ciertas obligaciones formales, distintas de la obligación tributaria (1032).

Tampoco habría obstáculo conceptual para que la renta atribuida a los socios o partícipes se determinara primero con referencia a la entidad colectiva, aplicando

(1032).- Verbigracia, obligaciones registrales (Consulta de 8 de junio de 1979).

incluso las normas del Impuesto sobre Sociedades. Esta ha sido, como sabemos, la solución adoptada en el régimen de transparencia propia, pero en la transparencia impropia la Ley, o al menos la interpretación dominante, prescinden de esta posibilidad. Late aquí la errónea idea de que las normas del Impuesto sobre Sociedades no son aplicables por tratarse de entidades sin personalidad jurídica.

4. La deuda tributaria: determinación de su cuantía.

A.- La posibilidad de determinar la cuantía de la deuda con referencia al ente no personificado.

La solución más adecuada, en orden a determinar la cuantía de la deuda en los supuestos de transparencia impropia, hubiera sido determinar primero la renta en cabeza de la entidad, aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades relativas a la base imponible, y atribuyendo posteriormente el resultado a los socios, en proporción a sus respectivas participaciones (1033).

(1033).- Así ocurriría si se hiciera uso de la posibilidad del artículo 33 de la L.G.T., considerando las entidades sin personalidad como sujetos pasivos: se practicaría una liquidación unitaria por la cuantía total de la deuda a cargo de la entidad, a quien habría de notificarse la expresada liquidación.

El optar por la transparencia (por la no sujeción de las entidades sin personalidad) no es obstáculo para emplear el mismo procedimiento. Como ejemplo de ello cabe recordar la Ley de 1964 (Texto Refundido de 1967), ya comentada en los antecedentes, aunque la errónea incardinación de las entidades sin personalidad entre los sujetos pasivos llevó a la interpretación de que tributaban por el I.S.

En el Derecho francés, la posición tradicional de la doctrina administrativa es que la entidad transparente debía desaparecer ante sus miembros, a la hora de calcular la renta. El arrêt del Consejo de Estado de 24 de febrero de 1978 cambia este

Esta es la solución adoptada para la transparencia propia, y el paralelismo que postulamos entre las sociedades dotadas de personalidad y las comunidades societarias hubiera aconsejado aplicar el mismo criterio a las entidades sin personalidad. En esta línea, el profesor Albiñana afirma que "cuando la capacidad económica -o contributiva- informa la construcción legal de los impuestos, cuando la crisis o el abuso de la personalidad jurídica societaria es tá presente en el campo jurídico-privado, nuestro legislador tributario regresa a la personalidad jurídica como fun damento del impuesto autónomo sobre las sociedades, sin te ner en cuenta, por otra parte, que tales unidades económicas (sin personalidad jurídica) necesitan de las disposiciones del Impuesto sobre Sociedades para determinar la ren ta que ha de ser imputada -por transparencia fiscal precep- tiva- a los herederos (en las herencias yacentes), a los co muneros (en las comunidades de bienes societarias) y a los partícipes (en las demás entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria). Es evidente que el beneficio a dis tribuir por una comunidad societaria (titular de una explo

criterio, afirmando que la renta debe calcularse a plicando las normas relativas a la entidad y no a sus miembros. Basándose en el deseo de luchar con tra el fraude fiscal, una disposición incluida en la ley de Presupuestos de 1979 confirma la doctrina tradicional. Vid. Maurice Cozian, Le régime fis cal des sociétés de personnes (sociétés dites semi-transparentes), Revue des sociétés, 1980 (núm. 2), págs 222 y ss.

tación económica) no puede calcularse del mismo modo que en una comunidad no societaria (titular de rentas de posesión de bienes), ni, tampoco, con las mismas reglas que se aplican para la determinación del beneficio, excedente o rendimiento de la empresa individual" (1034).

A nuestro juicio, en la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hay base positiva para sostener esta opinión, que, sin embargo, es disvirtuada en la Ley del Impuesto sobre Sociedades y, sobre todo, en la interpretación administrativa, puesta de manifiesto en diversas consultas vinculantes.

En efecto, el artículo 12.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta dispone que "el beneficio atribuido a los socios será el que resulte de las normas del Impuesto sobre Sociedades para la determinación de la base imponible". En nuestra opinión, cabe entender que este precepto se refiere tanto a la transparencia propia (artículo 12, apartados 2 y 3) como a la impropia (apartado 1), pues la Ley no distingue. Además, el apartado siguiente del mismo artículo menciona expresamente los supuestos de transparencia impropia, junto a los de transparencia propia (1035).

(1034).- C. Albiñana García-Quintana, Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades, Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, pág. 378.

(1035).- En este sentido A. Ballesteros, La transparencia

Esta interpretación permitiría dar sentido al artículo 12.1, que se refiere, como supuestos de transpatencia impropia, únicamente a las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria. La renta de las sociedades sin personalidad se determinaría, por tanto, conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades, mientras que las rentas de los comuneros o copropietarios se determinarían aplicando las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Ello sin perjuicio, en ambos casos, de la atribución de rentas a los socios o comuneros. En cambio, la interpretación administrativa, según la cual se excluye en todo caso la aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades, deja sin sentido el artículo citado, ya que, aunque no existiese precepto aplicable, ese sería el régimen de determinación de la cuantía de la deuda. El único valor jurídico del artículo 12.1 podría ser ordenar la aplicación de las normas relativas a la determinación de la base imponible de las sociedades. La interpretación que se ha impuesto en la práctica deja sin virtualidad alguna este precepto, equiparando las entidades a que se refiere (entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria) a las demás figuras no dotadas de personalidad (como la mera copropiedad, por ejemplo).

B.- La interpretación administrativa.

- a) La no aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades.

Con el anterior Reglamento se planteaba el problema de la aplicación o no de las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar el resultado imputable a los socios. La solución preferible, y que como hemos visto parece deducirse del artículo 12.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, hubiera sido dar una respuesta afirmativa a este problema. Pero la Administración, siguiendo a una parte de la doctrina, mantiene una interpretación distinta. Así, en la consulta de 19 de julio de 1979, se entiende que en una asociación que se considera incurso en el artículo 12.1 de la Ley, "la base (es decir, el resultado imputable) no se determinará con arreglo a las normas del Impuesto sobre Sociedades, ya que no constituye sujeto pasivo de éste, sino que se repartirán las rentas con arreglo a las normas o pactos aplicables en cada caso, y si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales".

Estas afirmaciones suscitan dos tipos de observaciones críticas. En primer lugar, de la no consideración como sujetos pasivos de las entidades sin personalidad sólo se deduce que estas entidades no asumen una posición deudora en el seno de la obligación tributaria, pero en modo alguno puede extraerse la consecuencia de que no les sean

aplicables las normas del impuesto (1036). Tampoco las entidades que tributan en transparencia propia son sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades y, sin embargo, las normas de éste son de aplicación para determinar el resultado imputable.

Existe, sin embargo, una cierta base legal para sostener esta interpretación. De los propios términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas se deduce, por algún autor (1037), la intención de distinguir entre la atribución de "rentas", término inequívoco propio del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, y la imputación de "beneficios", término claramente alusivo al Impuesto sobre Sociedades. Según esta opinión, cuando el artículo 12.4 se remite a las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar el "beneficio" atribuido a los so

(1036).- La doctrina, erróneamente, estima incongruente aplicar las normas del I.S. a entidades que no son sujetos pasivos del mismo, lo que sin duda ha influido en la toma de posición de la Administración. En este sentido Hermenegildo Rodríguez, Comentarios... cit., págs. 76-77, quien se inclina por la aplicación de las "reglas de la buena administración y debida técnica contable" para determinar la renta imputable; M. Pont Mestres, Análisis y aplicación... pág. 81; A. Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit., pág. 12.

(1037).- Abella Poblet, op. cit., pág. 150.

cios, solamente se refiere a los supuestos de los apartados dos y tres, pero no a los del apartado uno, en que no hay "beneficios", sino "rentas". A nuestro juicio, este argumento resulta excesivamente forzado. Obsérvese, en este sentido, que el artículo citado menciona literalmente el beneficio "atribuído" a los socios, de lo que cabría deducir, en la misma línea argumental, que su alcance se limita a la "atribución" de rentas (transparencia impropia), excluyéndose la "imputación" de rendimientos (transparencia propia).

Mayor apoyo a la interpretación sostenida por la Administración puede encontrarse en el artículo 19 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, que omite toda referencia a las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, sin duda motivada por la idea de que no les son aplicables sus normas.

En segundo lugar, hay que poner de relieve la confusión que late en la consulta antes recogida, entre el resultado imputable y los criterios de imputación. En efecto, afirmar que las normas del Impuesto sobre Sociedades no son aplicables a las comunidades societarias no resuelve la cuestión fundamental del modo de determinar la cuantía de las rentas imputables. En la consulta que comentamos se alude, a estos efectos, a las normas o pactos aplicables en cada caso, y si éstos no constasen fehacientemente a la Administración, por partes iguales. Pero, obviamente, esta norma se refiere a los criterios para imputar o repartir el resultado global entre los distintos socios, y no al modo

de calcular la cuantía del resultado a repartir.

Para determinar el resultado atribuido a los socios no basta, pues, excluir las normas del Impuesto sobre Sociedades ni remitirse a los criterios de Imputación. Sólo son posibles las siguientes soluciones:

- Recurrir a las normas para delimitar la base imponible en el Impuesto sobre Sociedades.

- Establecer, para el cálculo del resultado imputable a los miembros de entidades sin personalidad, idénticos criterios que para las personas físicas. Es decir, determinar la renta de la entidad aplicando las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, como si se tratase de un individuo aislado.

- Imputar a cada socio o partícipe los ingresos y gastos que le correspondan según su participación en la entidad y proceder luego a determinar la renta de cada uno en función de los ingresos y gastos imputables. En este caso, no se calcula la renta de la entidad sino la de cada miembro.

La primera solución sería la más adecuada, a nuestro juicio, para determinar las rentas de las sociedades sin personalidad, aún en el caso de que estas entidades tributen en transparencia. Pero ha sido excluida por la interpretación administrativa, y esta exclusión, que parece ser

contraria al artículo 12.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, encuentra cierto apoyo legal en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, como hemos visto.

La segunda de las posibilidades expuestas ha sido la acogida por el nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, cuyo artículo 27.1 dispone que las rentas, "determinadas conforme a las normas contenidas en la Ley del Impuesto y en este Reglamento", correspondientes a las entidades sin personalidad, se atribuirán a los socios, herederos, comuneros o partícipes.

La tercera de las soluciones vistas choca frontalmente con los preceptos legales, en virtud de los cuales lo que se imputa por transparencia impropia son "rentas", y no "ingresos y gastos". Sin embargo, esta es la solución adoptada por la Administración en relación con el pago fraccionado y la estimación objetiva singular, según se desprende de la Orden Ministerial de 12 de junio de 1979 y de diversas contestaciones a consultas vinculantes.

- b) Naturaleza jurídica de los rendimientos obtenidos en transparencia impropia.

Si las rentas correspondientes a las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria se determinan según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, han de ser reconducibles a alguna de las catego--

rías que enumera el artículo 3 de la Ley reguladora de este impuesto, y a las que las diferentes secciones del capítulo V se refiere, estableciendo las reglas para determinar la cuantía de cada tipo de rendimientos: rendimientos del trabajo personal; rendimientos de actividades empresariales, profesionales o artísticas; rendimientos de capital; incrementos o disminuciones de patrimonio.

Resulta difícil de conciliar, en este contexto, la atribución de rendimientos y el artículo 17, dos, a) de la Ley que considera rendimientos del capital mobiliario a las participaciones en los beneficios de las asociaciones y comunidades de bienes (1038). El nuevo Reglamento ha querido aclarar la cuestión, y en su artículo 54 ya no se hace refe

(1038).- La misma norma era recogida en el artículo 54, a) del primer Reglamento, pero en el nuevo texto ha sido omitida. Para Abella Poblet puede conciliarse este precepto legal (según el cual las participaciones en comunidades de bienes son rendimientos de capital) con el art. 12.1 en el sentido de tener en cuenta las normas del Impuesto para determinar, a efectos de la entidad, los rendimientos netos, según que la actividad desarrollada sea empresarial, profesional o de gestión patrimonial, pero incluyendo la parte de los rendimientos atribuidos a cada socio en la renta de éste como rendimientos de capital mobiliario. En nuestra opinión carece de sentido afirmar que los rendimientos atribuidos tienen esta naturaleza si no son aplicables para su determinación las normas del artículo 17 de la Ley.

rencia a los dividendos o participaciones en los beneficios de las comunidades de bienes, al enumerar los rendimientos del capital mobiliario, a diferencia de lo que ocurría en el anterior Reglamento. Además, se añade expresamente que "no tendrán la consideración de rendimientos de capital mobiliario... la atribución de rendimientos a que se refiere el artículo 27 de este Reglamento".

De lo expuesto podría deducirse que los rendimientos de entidades sin personalidad han de calcularse como si de rendimientos de actividades empresariales se tratara, es decir, aplicando el régimen previsto en los artículos 18 y 19 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (1039), pero atribuyendo la consideración de empresario a cada uno de los miembros de la entidad, y no a la entidad misma (1040). En esta línea se sitúa la Dirección General de Tributos, en la contestación a una consulta vinculante de 19 de julio de 1979, en la que se afirma que

(1039).- En este sentido, J. Zurdo Ruiz-Ayucar, El régimen de transparencia fiscal, cit., pág. 753.

(1040).- Euclide Antonini, Le società a base personale: trasparenza fiscale del reddito, cit., pág. 43, se refiere a la posibilidad de considerar empresarios a los socios de entidades sin personalidad, aunque el rendimiento se determine unitariamente, de forma que el balance social se considere como la suma de los balances de cada socio. Sería una aplicación de la denominada "Bilanzbündeltheorie", que se aplica en el Derecho alemán.

"dos explotaciones de la misma naturaleza, cuya titularidad jurídica en una para el sujeto pasivo sea en pleno dominio y otra en "pro indiviso", no constituyen para aquél dos actividades empresariales distintas, sino una única de la misma índole". Late aquí la idea de que, en virtud de la transparencia, la comunidad o sociedad sin personalidad ha de considerarse inexistente.

Sin embargo, hay que tener en cuenta que el artículo 27 del nuevo Reglamento, en su apartado segundo, establece que "las rentas imputadas (por transparencia impropia) tendrán la naturaleza derivada de la actividad o fuente de donde procedan". Este precepto excluye que se trate en todo caso de rendimientos de actividades empresariales. Asimismo, obliga a interpretar el artículo 54 del Reglamento, cuando excluye las rentas atribuidas por transparencia impropia de los rendimientos de capital mobiliario, en el sentido de que lo que se pretende excluir es que estas rentas se califiquen automáticamente, en todo caso, como rendimientos de capital, pero pueden tener esta naturaleza si se desprende de la "actividad o fuente de donde procedan".

Por tanto, según que la actividad desarrollada por la entidad sea empresarial, profesional o de gestión patrimonial, los rendimientos tendrán la naturaleza de empresariales, profesionales o de capital. Si la renta deriva del incremento o disminución patrimonial, puesta de manifiesto en cualquier alteración del patrimonio de la entidad, las rentas tendrán esta naturaleza.

Obsérvese que, según la actividad o fuente de renta, es decir, según la naturaleza de los rendimientos imputados por transparencia impropia, varían no sólo las normas de cómputo de ingresos y gastos, sino también las obligaciones formales a cumplir por la entidad.

Las rentas que produzcan las comunidades societarias que desarrollen una actividad profesional se regirán por las normas de la sección tercera del capítulo V de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. A las comunidades societarias o sociedades sin personalidad que desarrollen una actividad empresarial les serán aplicables las normas relativas a los rendimientos empresariales contenidas en la misma sección y capítulo. En cambio, las comunidades de bienes que desarrollan una mera actividad de administración de bienes muebles o inmuebles, sin carácter empresarial, por ejemplo, propiedad común de títulos valores o de inmuebles, se regirán por las normas de la sección segunda. Respecto a los incrementos y disminuciones de patrimonio, será aplicable la sección cuarta del citado capítulo V de la Ley, aunque hay que matizar en estos casos el concepto de "alteración en la composición del patrimonio", de lo que nos ocuparemos en un epígrafe posterior, dedicado a la "transmisión de participaciones y disolución de entidades sin personalidad".

- c) La aplicabilidad del régimen de estimación objetiva singular.

En los supuestos de transparencia impropia se planteó el problema de la posibilidad de aplicar el régimen de estimación objetiva singular, y cómo se computaría el límite de los cincuenta millones de ingresos. La Dirección General de Tributos entiende que "cada uno de los comuneros tiene el carácter de empresario" (consulta de 19 de octubre de 1979) y, por lo tanto, "será individualmente cada comunero el que esté o no incluido, en cuanto a sus rendimientos, en el régimen de estimación objetiva singular" (consulta de 2 de octubre de 1979). Además, los límites no se aplican a la comunidad, sino a cada uno de los titulares, entendiéndose que dos explotaciones de la misma naturaleza, una en pleno dominio y otra en comunidad constituyen una única actividad empresarial de la misma índole, en relación con el régimen de determinación de rendimientos (estimación directa u objetiva singular), pago fraccionado y registros formales (1041).

La Dirección General de Tributos, en numerosas oca

(1041).- "La renuncia al régimen de estimación objetiva singular afecta a todas las actividades, de titularidad única o compartida, en esta última por la parte que corresponda al cotitular, empresariales que realice el mismo sujeto pasivo" (Consulta de 19 de julio de 1979).

siones, ha considerado suficiente la llevanza de registros únicos para la comunidad (8 de junio de 1979), pero imputa a cada comunero volúmenes de operaciones o rendimientos, con obligación de realizar pagos fraccionados y presentar declaraciones por estimación objetiva singular como si de empresarios independientes se tratara. Ello conduce a que miembros de una misma comunidad que tengan una cuota de participación distinta estén sometidos a diferentes procedimientos de determinación de bases de modo que las rentas imputadas a cada uno no estarán, previsiblemente, en la misma proporción que su participación en la entidad (1042). Piénsese en la diversidad de regímenes que pueden darse: un partícipe en determinación directa, otro en estimación objetiva singular ordinaria, otro en estimación objetiva singular simplificada, según el volumen de ventas de cada uno (1043).

(1042).- Vid A. Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit., págs. 15 a 18, que cita un ejemplo en el que no existe la debida proporcionalidad entre la participación en la comunidad y el rendimiento imputado: El socio A, con unas rentas imputadas de 30 millones, en régimen normal de estimación objetiva singular, tiene un rendimiento imputable prácticamente siete veces mayor que el de los socios B, C y D, con unas rentas imputadas de 10 millones, pero acogidos al sistema simplificado de estimación objetiva singular.

(1043).- En este sentido C. Albiñana García-Quintana, Sistema tributario español y comparado, ICE, Madrid, 1981, pág. 90, quien considera ilegal la Orden mi

Por otra parte, la estimación objetiva singular, que encuentra su fundamento en la necesidad de facilitar las obligaciones registrales de los contribuyentes que desarrollan pequeñas actividades económicas, no cumple en este caso su cometido, al prescindir, a estos efectos, del volumen total de la actividad, módulo con el que se debe medir la capacidad que tiene la empresa de hacer frente al cumplimiento de los requisitos contables. Esta deficiencia se pone de relieve al haberse permitido la llevanza de unos libros-registros únicos para la comunidad. Hubiera sido preferible entender que es ésta, en su caso, la sometida a estimación objetiva singular, pero nunca sus miembros individualmente.

C.- La cuota tributaria en los supuestos de transparencia impropia.

Dejando aparte las especialidades que acabamos de ver si se aplica el régimen de estimación objetiva singular, en la transparencia impropia hay dos momentos lógicos. Primero se determina la renta de la entidad, pese a no ser

nisterial de 12 de julio de 1979, por la que se aclaran cuestiones relacionadas con el pago fraccionado y la estimación objetiva singular.

sujeto pasivo, ya que es "elemento coordinador y puente para la determinación de los rendimientos que han de atribuirse a quienes la integran", según se afirma en una consulta sin fecha, recogida en la Orden de 17 de abril de 1980. Sólo que, según la interpretación administrativa, en este primer momento lógico no se acude a las normas del Impuesto sobre Sociedades relativas a la base imponible, sino a las propias normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas.

Un segundo momento lógico es repartir la cantidad así obtenida, esto es, el resultado imputable, entre los socios, comuneros o partícipes. Según el artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el resultado se atribuirá a los miembros de la entidad "según las normas o pactos aplicables en cada caso, y si éstos no constaran a la Administración en forma fehaciente, se atribuirán por partes iguales".

La parte que corresponda a cada sujeto pasivo en aplicación de estos criterios se integra en su base imponible, en concepto de rendimientos empresariales o profesionales, rendimientos de capital, o incrementos o disminuciones de patrimonio (1044), según los casos. Para determinar

(1044).- Los comuneros, partiendo de la transparencia fiscal de las comunidades de bienes, "podrán acogerse

la cuota íntegra, la base imponible será gravada a los tipos que corresponda, aplicándose, si se dan los condiciona
mientos para ello, el tratamiento previsto para las rentas irregulares (1045).

Todas las deducciones que pudieran efectuarse en la cuota son aplicables al sujeto pasivo aunque tengan su

a lo dispuesto por el artículo 20.5 de la Ley del I.R.P.F., dándose los condicionamientos que el mismo establece, actualizando la valoración de los bienes de la comunidad que les son imputables en las declaraciones que formulen por el Impuesto ex
traordinario sobre el Patrimonio correspondiente a 1978 a fin de que las valoraciones declaradas conforme a tal precepto y a lo aclarado por la Or
den de 23 de diciembre de 1978, se tome como valor de adquisición de los bienes comunes a ellos impu
tados, a efectos de determinación de futuras plus
valías sobre los mismos... Resta hacer la conside
ración de que hallándose los bienes que dan origen a la consulta en régimen de comunidad, la valoración que se haga de los bienes a efectos del repe
tido artículo 20.5 habrá de ser común a todos los comuneros dentro de los límites que el propio pre
cepto establece" (21 de mayo de 1979).

(1045).- El artículo 118 del Reglamento del I.R.P.F. consi
dera rentas obtenidas de forma notoriamente irre
gular, entre otras, las imputadas por transparen
cia propia, pero no hay mención específica a las derivadas de la transparencia impropia. Sin embar
go, parece claro que el tratamiento previsto para las rentas irregulares también es aplicable en es
te caso.

origen en la entidad. En este último caso se utilizarán los mismos criterios de imputación que se hayan empleado para atribuir los resultados. En especial, podemos mencionar, sin ánimo exhaustivo:

- La deducción por dividendos percibidos por la entidad, que hubiesen tributado por el Impuesto sobre Sociedades sin bonificación ni reducción alguna.

- La deducción por inversiones que los partícipes realicen en comunidad. A estos efectos hay que recordar que, según la interpretación administrativa, cada comunero se considera empresario, y en virtud del artículo 126 del Reglamento (Disposición Adicional cuarta de la Ley), a los sujetos pasivos que ejerzan actividades empresariales les serán de aplicación los incentivos y estímulos a la inversión establecidos o que se establezcan en la Ley del Impuesto sobre Sociedades, según las disposiciones que en ella se contengan y en aquellas otras que desarrollen y complementen la citada Ley. Esta deducción es aplicable a pesar de que el artículo 35.2 del Reglamento sólo afecta al régimen de transparencia propia. En tal sentido el Decreto 3061/1979, de 29 de diciembre, que regula el régimen fiscal de la inversión empresarial, en su artículo 58, declara que las inversiones efectuadas en comunidad, y que dan derecho a las deducciones aludidas, se imputarán con iguales criterios que los aplicables para la imputación de los resultados.

- También procederá la deducción por donativos pre

vista en el artículo 29,h) de la Ley, si se realizan a tr
vés de la entidad y se cumplen los requisitos previstos al
efecto.

- Cada socio, comunero o partícipe deducirá la par
te proporcional de las retenciones que hubiese soportado
la entidad a cuenta del Impuesto sobre Sociedades. En teo-
ría estas entidades no pueden ser objeto de retención a
cuenta del Impuesto sobre Sociedades, sino que los pagado-
res deberán retener a cuenta del Impuesto sobre la Renta
de las Personas Físicas. Sin embargo, esta situación es a-
nómala y en la práctica el pagador (pensemos en un dividen
do de la cartera de la entidad) hará una retención a cuen-
ta de aquel Impuesto (1046).

- Respecto a los fraccionamientos de pago, cuando
la entidad ejerce una actividad profesional o empresarial,
han de ser realizados individualmente por cada miembro, se
gún dispone la Orden de 12 de julio de 1979, por lo que ca
da partícipe deducirá su propio pago fraccionado, que en re
alidad es un pago a cuenta.

(1046).- En este sentido Abella Poblet, op. cit., págs. 172-
173. El problema de las retenciones en el régimen
de transparencia impropia será examinado en un epí
grafe posterior. Sólo se trata aquí de aclarar que
si se producen retenciones a la entidad, a cuenta
del I.S. o del I.R.P.F., son deducibles de la cuo
ta de cada miembro.

5. Extinción de la obligación tributaria.

En la medida en que la posibilidad de considerar las entidades sin personalidad jurídica como sujetos pasivos, en el sentido del artículo 33 de la Ley General Tributaria, se presenta como alternativa al régimen de transparencia impropia, y dado que hemos considerado esta alternativa preferible en algunos casos, resulta oportuno hacer una breve referencia al artículo 43.4. de la Ley General Tributaria (A), antes de entrar en la extinción de la obligación tributaria en los supuestos de transparencia impropia (B).

A.- El cumplimiento de la obligación tributaria en el régimen del artículo 43.4 de la Ley General Tributaria.

En el caso de que un ente no dotado de personalidad asuma una obligación tributaria, dado que disfruta de una organización que le permite una actuación unitaria hacia el exterior, es él mismo quien puede y debe cumplirla (1047). Del artículo 43.4 de la Ley General Tributaria se

(1047).- No cabe sostener que la obligación han de cumplir

deduce que los entes pueden actuar a través de sus gestores o administradores, o nombrar un representante (1048). Además, es siempre posible que la deuda sea satisfecha por persona distinta del deudor (1049) en aplicación de las reglas generales, que atribuyen al que así paga un derecho de reembolso que no afecta al acreedor, en este caso el ente

la los componentes del ente, ni puede acudirse a la fórmula de la intervención de hecho realizada por un tercero para el pago del tributo, que a veces se invoca.

(1048).- "En los supuestos de entidades, Asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes que constituyen una unidad económica o un patrimonio separado actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditado en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y, en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad" (artículo 43 número 4, de la Ley General Tributaria); Vid. Resolución del T.E.A.C. de 16 de abril de 1970.

(1049).- Según el artículo 1158 del Código Civil "puede hacer el pago cualquier persona, tenga o no interés en el cumplimiento de la obligación, ya lo conozca y lo apruebe, o ya lo ignore el deudor. El que pagare por cuenta de otro podrá reclamar del deudor lo que hubiese pagado, a no haberlo hecho contra su expresa voluntad. En este caso sólo podrá repetir del deudor aquello en que le hubiera sido útil el pago". Cfr. S.T.S. de 28 de marzo de 1978, Aranzadi nº 1140, y Resolución del T.E.A.C. de 6 de octubre de 1959.

público. Pero lo que ahora nos interesa es el pago efectuado por el deudor, ya sea por sí o por medio de representante.

Las entidades no personificadas que nos ocupan son conocidas en Derecho privado, y están dotadas de una organización que les permite actuar tanto en el ámbito tributario como en el civil o en el mercantil. Por ello resulta lógico que su actuación en uno y otro campo se realice en principio del mismo modo, a través de los mismos instrumentos.

Dejando aparte el caso de la comunidad de bienes en sentido estricto, en el que cualquier comunero (deudor solidario) puede cumplir, liberando a los demás en las relaciones externas (1050), podemos afirmar que los administradores de las herencias yacentes, sociedades sin personalidad y demás figuras subjetivas del artículo 33, están facultados para cumplir las obligaciones tributarias asumidas por los respectivos entes (1051), y en este sentido el artículo 43 de la Ley General Tributaria establece que "de no haberse designado representante, se entenderá como tal

(1050).- Artículos 1145 y concordantes del Código Civil.

(1051).- Resulta evidente que "el pago de contribuciones e impuestos es acto de administración" (y no de disposición), como afirma la Resolución de T.E.A.C. de 26 de junio de 1969. Si fuera acto de disposición el sistema tributario tendría en ese caso alcance confiscatorio, lo que prohíbe el artículo 31

el que aparentemente ejerza la gestión o dirección" (1052). Pero la citada norma habilita, además, para actuar, "en defecto" de representante voluntario y de gestor o administrador conocido, a "cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad", por lo que no hay un paralelismo absoluto entre el Derecho tributario y el Derecho común. Se trata de supuestos de representación legal o impropia, en los que el sujeto pasivo (ente sin personalidad) es sustituido por las mencionadas personas en la actividad jurídica destinada a producir efectos para el primero. Tal sustitución viene determinada por la propia norma tributaria; no se funda en un poder de obrar del representado, sino que el poder del sustituto deriva directamente de la ley.

Las personas facultadas para la administración de las entidades sin personalidad que nos ocupan, pueden tam-

de la Constitución.

(1052).- Las Resoluciones del T.E.A.C. de 27 de octubre y 29 de septiembre de 1959 recuerdan que el artículo 1695 del Código Civil establece que, "cuando no se haya estipulado el modo de administrar, todos los socios se consideran apoderados...". Respecto a la herencia yacente, cfr. arts. 802 y 803 del Código Civil. Nótese que el art. 43.4 de la Ley General Tributaria sólo exige que "aparentemente" se ejerza la gestión, y en ausencia de gestor o administrador conocido habilita a "cualquier miembro" del ente para actuar en el orden tributario, por

hién designar un representante voluntario (1053), en cuyo caso "se entenderán con él las sucesivas actuaciones administrativas si no se hace manifestación en contrario".

B.- El cumplimiento de la obligación tributaria en el régimen de transparencia impropia; otros medios de extinción de la obligación tributaria.

En el régimen de transparencia impropia sólo surgen obligaciones de pago a cargo de los miembros de las entidades sin personalidad, por lo que no se plantean especiales problemas.

El cumplimiento de la obligación tributaria se realiza por el sujeto pasivo, con arreglo a las normas generales. En caso de que se aplique el régimen de estimación objetiva singular, es también el socio o partícipe el que ha

lo que el paralelismo con las normas civiles no es absoluto.

(1053).- El supuesto de representación voluntaria está contemplado en la artículo 43.4 al establecer que "en los supuestos de Entidades... que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente".

de realizar los pagos fraccionados correspondientes "en función del volumen de operaciones y rendimientos que a cada uno le corresponda según su participación en la entidad" (Orden Ministerial de 12 de julio de 1979). Ello no es obs táculo para sostener que quien está en estimación objetiva es, en todo caso, la sociedad, aunque no es esta la interpretación administrativa. Los problemas se habrían salvado, si, como hubiera sido deseable, la deuda tributaria se cal culara aplicando las normas del Impuesto sobre Sociedades, tal como ocurre en el régimen de transparencia propia.

En cuanto a los demás medios de extinción de la obligación tributaria, nos remitimos, "mutatis mutandis", a lo dicho en el epígrafe quinto del capítulo anterior. En relación con la compensación hay que tener en cuenta que no son deudas recíprocas las existentes a favor de los comuneros y en contra de la comunidad, o viceversa. Respecto a la prescripción, conviene recordar la distinta configura ción del hecho imponible, en su aspecto temporal, en el ré gimen de transparencia propia e impropia.

6. Otras cuestiones del régimen de transparencia impropia.

A.- El problema de las retenciones.

Las comunidades societarias y demás entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria están obligadas a practicar retenciones a cuenta del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues tanto el artículo 10 de la Ley como el artículo 147 del Reglamento, y el artículo 1 del Real Decreto 2.789/1978, de 1 de diciembre, establecen como sujetos a los que se atribuye el deber de retención "las personas jurídicas o Entidades". Podría pensarse que esta expresión se refiere únicamente a los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, ya que el artículo 4.2 de la Ley reguladora de éste los designa abreviada e indistintamente por las palabras "Sociedades" o "Entidades", pero es ta terminología se reduce al texto de la citada Ley. Por ello, la palabra "entidades" ha de entenderse en un sentido más amplio que el de personas jurídicas, que no puede ser otro, a nuestro juicio, que el del artículo 33 de la Ley General Tributaria. Las entidades sin personalidad a que se refiere este artículo son, pues, sujetos pasivos de la obligación de retener.

En cambio las entidades no reconducibles a las mo dalidades subjetivas a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria no están obligadas a practicar la retención. Un ejemplo claro es el de la comunidad de bienes o copropiedad en sentido estricto.

Así lo ha entendido la Dirección General de Tribututos, en un supuesto de comunidad de propietarios (1054): "En el caso de propiedad horizontal lo fundamental es el dominio exclusivo sobre un piso al que se adjunta un disfrute colectivo sobre elementos que son accesorios al expresado dominio privativo, por lo que no puede mantenerse que las vulgarmente denominadas comunidades de propietarios sean Entidades afectas al deber de retención... El carácter accesorio de tal propiedad no disvirtúa la naturaleza fundamental de un derecho de propiedad individual, no dando lugar aquella copropiedad sobre partes comunes del edificio a la creación de un ente colectivo o entidad suficiente, por lo que se concluye que no existe deber de retención de la comunidad de propietarios en relación a los empleados de tales fincas urbanas". A pesar de lo fundado de esta respuesta, A. Bizcarrondo Ibáñez entiende que razones de orden práctico pueden aconsejar que la retención se lleve a efecto, "pues no debe olvidarse que las retenciones tienen por objeto no sólo asegurar la regularidad en la obtención de los ingresos por el Tesoro y permitir el control de los perceptores, también tienen la función de facilitar el cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, a quien pueden ocasionarse graves inconvenientes si se ve obligado a hacer

(1054).- Consulta de 2 de mayo de 1979, recogida en la Orden de 4 de abril de 1980, y en el mismo sentido Resolución de 3 de marzo y 23 de marzo de 1980.

el ingreso de la totalidad de la cuota del impuesto en el momento de practicar la declaración" (1055). Hay que tener en cuenta que las entidades no incluídas en el artículo 33 de la Ley General Tributaria no pueden ser sujetos pasivos, no sólo de la obligación tributaria sino tampoco de ninguna otra obligación distinta de la tributaria, como es la de retener. Si se opta porque las comunidades de bienes lleven a efecto retenciones, sólo puede construirse jurídicamente como obligación solidaria de los copropietarios.

Por último, conviene recordar que el rendimiento imputado a cada socio, comunero o partícipe, por transparencía impropia, sea o no objeto de reparto, no ha de soportar retención a cuenta, pues según la interpretación administrativa cada uno de los comuneros tiene el carácter de empresario (consulta de 19 de octubre de 1979). La solución es la misma que en el régimen de transparencia propia, pero en aquel caso el fundamento era distinto: que los rendimientos imputados, por su naturaleza "sui generis", no podían ser objeto de retención pues no entraban en los supuestos previstos por la Ley. Cosa distinta es que un tercero satisfaga a la entidad transparente rendimientos de capital mobiliario, o de actividades profesionales o artísticas, en cuyo caso procede la oportuna retención a cuenta del Impues-

(1055).- A. Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit., pág. 22.

to sobre la Renta de las Personas Físicas. No cabe retención a cuenta del Impuesto sobre Sociedades pues el artículo 32 exige que el perceptor sea "una entidad que tenga la condición de sujeto pasivo de este impuesto", expresión que cualquiera que sea el sentido que quiera dársele, no abarca a las entidades sin personalidad.

B.- Obligaciones formales de las entidades sin personalidad y de sus miembros.

Las entidades en transparencia impropia no están sometidas a las obligaciones formales de las personas jurídicas transparentes, es decir, que no están obligadas ni a presentar la relación anual de socios con indicación del beneficio imputado, ni a presentar declaración por el Impuesto sobre Sociedades.

Ahora bien, si la entidad lleva a cabo actividades empresariales, profesionales o artísticas, el artículo 38 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas establece que "los sujetos pasivos... vendrán obligados a llevar los libros o registros en los que se reflejen sus ingresos y gastos en la forma que reglamentariamente se determine". La Dirección General de Tributos, en numerosas Re

soluciones (1056), ha considerado que es suficiente la lle
vanza de registros únicos para toda la comunidad, y así se
expresa en una consulta sin fecha recogida en la orden de
17 de abril de 1980: "por lo que a las obligaciones regis
trales respecta, ha de indicarse que de tratarse de una en
tidad de las recogidas en el artículo 33 de la Ley General
Tributaria éstas serán: la sección 1ª del capítulo 3º de
la Ley 44/1978, determina el sujeto pasivo del impuesto,
configurando como tal la persona física... La entidad resul
tante de los condicionamientos que en la consulta se indi-
can, no es, en sí misma, sujeto pasivo en el Impuesto sobre
la Renta, pero sí elemento coordinador y puente para la de
terminación de los rendimientos que han de atribuirse a
quienes la integran. Resulta, pues, que la Entidad en cues-
tión es la obligada a registrar todas y cada una de las ope-
raciones que produzcan ingresos y gastos de las actividades
profesionales de los de en ella integrados con el fin de,
en base a las normas y pactos de distribución de resultados,
fijar los que a cada uno de los profesionales corresponda,
sin que, por tanto, los profesionales aisladamente conside-
rados incidan en obligación registral, por ser dicha enti-
dad la obligada a este cometido".

(1056).- "Se considera que será suficiente con la lle
vanza de Registros únicos para toda la Comunidad" (2 de
octubre de 1979); "La realización de pagos fraccio
nados y declaraciones de Renta individuales no obs
ta para que la Comunidad pueda llevar libros-regis-
tro comunes a ambos integrantes de la misma" (19

Por ser una "entidad" la obligada a llevar cuenta y razón de las operaciones conjuntas de sus miembros, sus obligaciones registrales han de llevarse a efecto de conformidad con lo dispuesto en los números primero, segundo y octavo de la Resolución de la Dirección General de Tributos de 23 de diciembre de 1978 por la que se dictan normas sobre obligaciones registrales de los sujetos pasivos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que desarrollen actividades empresariales, profesionales o artísticas (B.O.E. de 13 de enero de 1979).

Como los partícipes pueden estar sometidos a distintos sistemas de estimación, según los ingresos que les sean atribuidos, el tipo de libros que corresponde llevar a la comunidad es, a nuestro juicio, el propio de quien tenga las mayores exigencias registrales (1057).

En cuanto a las obligaciones formales de los miembros de las entidades sometidas a transparencia impropia, son las generales de todo sujeto pasivo del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, con la salvedad, ya indicada, de las obligaciones registrales. Así, con arreglo a la

de noviembre de 1979).

(1057).- En este sentido A. Bizcarrondo Ibáñez, Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal, cit pág. 23. Según la D.G.T. "si los libros incluyen la contabilidad de un comunero o socio sujeto a estimación directa, deberán ser diligenciados en la

parte imputada de los rendimientos, "deberá efectuar cada comunero su respectiva declaración del citado Impuesto sobre la Renta" (1058).

C.- Transmisión de participaciones y disolución de entidades sin personalidad.

En el caso de que el titular de una sociedad civil, comunidad o ente sin personalidad transmita su participación a otra persona, se le aplicarán las normas generales de determinación de incrementos y disminuciones de patrimonio, sin que le afecte la regla especial establecida para las acciones o participaciones en personas jurídicas transparentes, ya que, por una parte, tales normas (art. 20.8 de la Ley) las excluyen, y, por otra, en las entidades en régi-

Delegación de Hacienda" (Resolución de 28 de abril de 1980).

Obsérvese que este problema se hubiese eliminado si, como proponemos, fuese la entidad la que estuviese, en su caso, sometida a estimación objetiva singular, y no cada miembro según sus ingresos.

(1058).- Consulta de 19 de octubre de 1979. En el mismo sentido las de 2 de octubre, 19 de noviembre y 19 de julio de 1979. El apartado E) de la Orden de 12 de julio de 1979 precisa que cada comunero viene obligado a declarar "en función del volumen de ope-

men de transparencia impropia no cabe existencia de benefi
cios no distribuídos y retenidos por la entidad (1059).

En los supuestos de división de cosa común, y, en general, de disolución de comunidades o separación de comu
neros, no se estimará que existen incrementos o disminucione
nes de patrimonio, en virtud del último párrafo del número
dos del artículo veinte de la Ley del Impuesto sobre la Ren
ta de las Personas Físicas. En la consulta número 49 de la
Orden de 17 de junio de 1981, la Dirección General de Tribuu
tos afirma que "la consideración de que no existe incremento
o disminución de patrimonio en el supuesto de disolución
de una comunidad de bienes se concreta en estimar que tal
operación constituye alteración de patrimonio de los comune
ros personas jurídicas, pero sin requerir ajustes de valora
ción de los bienes o derechos recibidos, que serán contabi

raciones y rendimientos que a cada uno le corres-
ponda según su participación en la entidad".

(1059).- Vid. Abella Poblet, op. cit., pág. 173. En la con
sulta de 21 de mayo de 1979 se afirma que "en el
caso de enajenación de bienes de la comunidad, las
plusvalías gravables han de estar determinadas por
la diferencia entre la parte que les sea atribuí-
ble (a cada comunero) en el precio de enajenación
y el valor de adquisición", resultante, en su caso,
de la aplicación del artículo 20.5 de la Ley del
I.R.P.F., a cuyo efecto "la valoración que se ha-
ga de los bienes a efectos del artículo 20.5 ha--
brá de ser común a todos los comuneros dentro de

lizados por igual cuantía que el derecho ejercitado". Conse
cuentemente, si la sociedad comunera contabiliza los bienes
recibidos según valores reales, escriturados en la disolu-
ción de la comunidad de bienes de la que formaba parte, las
diferencias sobre la valoración a que estuviese contabili-
zada la participación en la mencionada comunidad determina-
rán, presumiblemente, un incremento patrimonial constitutivo
de la base imponible del Impuesto de Sociedades del comune
ro persona jurídica.

los límites que el propio precepto establece".

7. Conclusiones

La transparencia impropia es uno de los aspectos más criticables del régimen de transparencia fiscal. En primer lugar, por haber tratado homogéneamente una serie de supuestos de naturaleza heterogénea, como son las sociedades sin personalidad y las situaciones jurídicas de pendencia. A ello se une la enorme confusión terminológica creada, al incluir las "sociedades civiles" entre las entidades del artículo 33, que, por otra parte, ya empleaba incorrectamente la expresión "comunidad de bienes" para referirse a lo que en rigor son sociedades no dotadas de personali--dad.

En segundo lugar, hay que destacar la ausencia injuustificada de paralelismo entre las sociedades con capacidad jurídica y las carentes de ella, rompiendo así una larga tradición legislativa y prescindiendo de los notables esfuerzos realizados por la doctrina para explicar la subjetividad tributaria de los entes no dotados de personalidad juridica.

Por otra parte, se observa una curiosa y desafortunada evolución en el corto espacio de tiempo transcurrido desde la entrada en vigor de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. En el artículo 12.1 de esta Ley se establecía, con carácter imperativo, la transparencia de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, y aunque se mencionan las "sociedades civiles", la

incongruencia puede salvarse interpretando esta expresión como equivalente a "sociedades sin personalidad jurídica". Para estas entidades, el resultado imputable debería determinarse, según el artículo 12.4, aplicando las normas del Impuesto de Sociedades relativas a la base imponible. En cambio, las rentas de los entes no incluidos en el artículo 33 de la Ley General Tributaria se considerarían rentas de los comuneros y se atribuirían a éstos, calculando su cuantía según las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Es decir, que la transparencia se limitaría a las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, conforme literalmente se establece en el artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

La evolución posterior ha vaciado de contenido al artículo 12. La Ley del Impuesto sobre Sociedades omite toda referencia a la transparencia impropia, dando a entender que las normas de este impuesto no son aplicables a entidades sin personalidad. Es obvia la incorrección de esta línea de pensamiento, según la cual las normas de un tributo sólo son aplicables, por una especie de necesidad conceptual, a los sujetos pasivos del mismo. Parece claro que, aunque en principio esto sea así, no hay obstáculo para aplicar las normas contenidas en la Ley del Impuesto sobre Sociedades a entidades que no sean sujetos pasivos, siempre que un precepto adecuado se remita a ellas, como ocurría en el caso que nos ocupa.

La interpretación administrativa, a través del e-

jercicio de la potestad reglamentaria y de diversas contestaciones a consultas de carácter vinculante, ha acentuado esta evolución, afirmando que las rentas de las sociedades sin personalidad se determinan conforme a las normas del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Paradójicamente, el deseo de evitar que la renta de las entidades sin personalidad se calcule según las normas de un tributo que, actualmente, pretende gravar sólo a las personas jurídicas, ha llevado a aplicar a empresarios sociales normas dictadas para las personas físicas. Un ejemplo de esto, que resaltamos por las posibilidades de elusión fiscal que genera, es la aplicabilidad del régimen de estimación objetiva singular a los supuestos de transparencia impropia. La Administración considera, además, que es cada socio, comunero o partícipe el que es directamente empresario, y, en consecuencia, aplica el límite de los cincuenta millones de ingresos a cada uno individualmente. En todo caso, hubiera sido preferible aplicar el límite respecto al volumen total de la entidad, pues es ésta la que realiza la actividad empresarial, y el fundamento de la estimación objetiva singular es facilitar las obligaciones contables a contribuyentes que desarrollen pequeñas actividades. No deja de ser extraño que mientras se afirma con toda claridad que basta la llevanza de registros únicos por la comunidad, a la hora de aplicar el límite se atiende a cada comunero, lo que en la práctica supone multiplicar la cuantía del límite por el número de comuneros.

La interpretación administrativa priva de toda vir

tualidad al artículo 12 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, pues el régimen aplicable sería el mismo que actualmente aplica la Administración aunque este artículo no existiera. Por ello, pierde todo su sentido la referencia al artículo 33 de la Ley General Tributaria. En efecto, no solo las comunidades societarias, herencias yacentes y demás entidades susceptibles de imposición tributan en transparencia impropia, sino que idéntico régimen es aplicado a las entidades que, como la mera copropiedad, no cumplen los requisitos del artículo 33. Por otro lado, pese a la intención de evitar sujetos pasivos no personificados, ciertas entidades sin personalidad jurídica son consideradas sujetos pasivos en el sentido del artículo 33 citado. Tal ocurre con los Fondos de Inversión Mobiliaria (que o son sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades o tributan en transparencia propia), y con las Asociaciones, Agrupaciones temporales y Uniones temporales de Empresas (que o son sujetos pasivos del Impuesto de Sociedades o, en caso de opción, tributan en un régimen especial de transparencia). Por tanto, ni todas las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria tributan en transparencia impropia, ni este régimen es aplicable sólo a esas entidades pese al tenor literal del artículo 12.1 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Persoans Físicas.

Desde el punto de vista "de lege ferenda" hubiera sido preferible discriminar el tratamiento de las entidades que nos ocupan. La herencia yacente, y en general todos los patrimonios cuyo titular esté transitoriamente determinada

do, deberían considerarse, como ya vimos, sujeto pasivo. Las sociedades sin personalidad jurídica, en cambio, deberían ser tratadas con un total paralelismo con las sociedades dotadas de personalidad, aplicándose el principio de transparencia solo en los supuestos correlativos a los de transparencia necesaria, y permitiendo la opción en los demás casos, siempre que se cumplieran los requisitos de la transparencia voluntaria. El hecho imponible debería configurarse del mismo modo que en la transparencia propia, considerando, por tanto, los rendimientos imputados por transparencia impropia como una categoría "sui generis" distinta de las que menciona el artículo tres de la Ley del Impuesto sobre la Renta. Para determinar la cuantía de la deuda debería acudirse, con carácter instrumental, a las normas del Impuesto sobre Sociedades,

En cambio, el régimen de atribución de rentas, tal como se aplica por la Administración a los supuestos de transparencia impropia, es el adecuado para las entidades sin personalidad que no cumplen los requisitos del artículo 33 de la Ley General Tributaria, como, por ejemplo, las comunidades de bienes en sentido estricto.

953

CONCLUSIONES GENERALES

En los ocho capítulos que integran este trabajo, hemos analizado distintos aspectos relativos al régimen de imputación de rendimientos o sistema de transparencia fiscal. Dicho análisis ha puesto de manifiesto no sólo los rasgos fundamentales de este régimen, sino también cuestiones más generales del Derecho tributario, como es la de las relaciones entre las categorías generales del Derecho y las categorías tributarias. Asimismo, se ha visto la influencia que en el establecimiento del régimen de transparencia fiscal han tenido ideas y concepciones procedentes de disciplinas no jurídicas, pese a lo cual es posible reconducir esta normativa a esquemas de lógica jurídica.

En tal sentido, y como síntesis de las que han sido formuladas al final de cada capítulo, exponemos a continuación una serie de conclusiones de carácter general sobre la transparencia fiscal, tanto sobre su regulación actual, como sobre las líneas generales en que debería plantearse su reforma, haciendo especial hincapié en los aspectos dogmáticos.

1 .- La expresión misma de "transparencia fiscal" proviene de la Economía financiera, donde se ha empleado con múltiples significados, entre los que destaca el que se refiere a una forma de integración del Impuesto sobre Sociedades en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas. Esta forma de integración supondría prescindir de la "apa-

riencia", o "espejismo" de la juridicidad, para atender a la realidad económica subyacente. La personalidad jurídica es, en efecto, considerada por un amplio sector de la doctrina hacendística como una "cómoda ficción" de la que el legislador tributario puede prescindir para gravar a los socios.

Obviamente, esta concepción de la transparencia debe ser rechazada, pues choca frontalmente con la lógica jurídica. En su lugar, definimos la transparencia prescindiendo de la idea de desconocimiento de la personalidad, en base a un análisis del hecho imponible en estos supuestos. El núcleo del régimen de transparencia reside en una configuración del hecho imponible de forma tal que un mismo objeto imponible (la renta o beneficio de la sociedad) no es gravado a través de un impuesto autónomo, sino a través del impuesto personal sobre la renta de cada socio. La "sedes materiae" de la transparencia se sitúa, pues, en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (o en el Impuesto sobre Sociedades, si el socio es persona jurídica), y afecta a todos, o casi todos, los aspectos del tributo, y no únicamente, ni siquiera principalmente, a los sujetos pasivos, como parece deducirse de la ubicación sistemática del artículo 12 de la Ley.

Por otro lado, el principio de transparencia no afecta sólo a la imposición sobre la renta, sino que también se extiende, como una medida de coherencia interna del sistema, al proyectado Impuesto sobre el Patrimonio Neto, y respecto a las entidades sin personalidad, y al vigen

te Impuesto Extraordinario sobre el Patrimonio de las Personas Físicas.

2.- Como esquema explicativo del régimen de transparencia se acude a la relación jurídica tributaria. La doctrina reciente pone de relieve que la complejidad del fenómeno tributario no es explicable a través del "estrecho cauce" de la relación jurídica, pero ello no supone prescindir de este concepto, ni atribuir un papel exclusivo a los de procedimiento o función. Los distintos aspectos del tributo sólo pueden reconducirse a una unidad superior en base a la noción de instituto jurídico, entendido éste como un conjunto de normas reducidas a sistema en función de una "ratio" unitaria o idea organizativa común.

Esta idea organizativa, en el caso del tributo, consiste en hacer contribuir al sostenimiento de los gastos públicos a quienes, por realizar el hecho imponible, ponen de manifiesto su capacidad contributiva. El tributo, así entendido, se sitúa en el plano normativo. En su dinámica aplicativa aparecen la obligación tributaria (actual o eventual), otras relaciones jurídicas diversas (que la Ley General Tributaria denomina, con manifiesta falta de tecnicismo, "obligaciones accesorias"), potestades, procedimientos, funciones, etc. Pero la problemática de la transparencia fiscal se plantea fundamentalmente en torno a la relación jurídica tributaria en sentido estricto, u obligación tributaria. Al menos resulta evidente que los aspectos procedimentales o de gestión del régimen de transparencia no

presentan el grave conflicto dogmático que, sin embargo, suscitan los aspectos materiales o sustantivos del citado régimen.

Por otra parte, en la metodología de este estudio se ha considerado más conveniente valerse de esquemas interpretativos ya desarrollados suficientemente por la doctrina, pues el empleo de una nueva categoría hubiera excedido los límites propuestos: la sistematización teórica del régimen de transparencia fiscal, y no los fundamentos dogmáticos de todo el Derecho tributario.

3.- Dentro de la unidad fundamental de la figura de la transparencia distinguimos varias clases, en especial la transparencia propia y la transparencia impropia, según que la entidad transparente esté dotada o no de personalidad jurídica.

Se ha discutido la posibilidad de configurar esta última como un supuesto de transparencia. De hecho, el Reglamento no emplea el término, acudiendo en su lugar a la expresión "atribución de rentas". Si para definir la transparencia se partiera de la idea de desconocimiento de la personalidad jurídica, ciertamente resultaría muy difícil incluir los supuestos de entidades sin personalidad. Pero no así si se arranca del análisis del hecho imponible. La impropiedad de este tipo de imputación de rendimientos reside en el tratamiento positivo diferenciado que recibe, pero no en el hecho de no reunir los requisitos propios de

la transparencia. Por ello, pese a que no es posible en la actualidad un tratamiento conjunto de ambas clases de transparencia, ésta debe ser la meta del trabajo científico y legislativo.

4.- A su vez, por su origen, distinguimos la transparencia imperativa o necesaria de la opcional o voluntaria. La primera agrupa exclusivamente a las sociedades que menciona la ley: sociedades de cartera, sociedades de mera tenencia de bienes y sociedades de inversión mobiliaria, siempre que, en los tres casos, más de la mitad del capital social pertenezca a un grupo familiar o a diez o menos socios, y sociedades de profesionales. La segunda se extiende a todas las demás sociedades, siempre que su capital fiscal sea inferior a cien millones de pesetas y su número de socios no exceda de veinticinco. El Reglamento ha pretendido restringir la transparencia voluntaria a las sociedades cuyos socios sean personas físicas, o personas jurídicas transparentes, pero en este punto carece de base legal.

En este último caso se plantea el tema de cuál sea el órgano competente para ejercitar el derecho de opción. El Reglamento, con buen criterio, exige la unanimidad de todos los socios, pues la opción afecta a su régimen tributario particular.

Como requisitos comunes a la transparencia necesaria y voluntaria, el artículo treinta y uno del Reglamen-

to se refiere al carácter nominativo de los títulos y a la aprobación del balance en el plazo señalado por la legislación mercantil. El primero de ellos no es, en realidad, un requisito de la transparencia, sino una obligación de las sociedades sometidas o acogidas a este régimen. Lo mismo puede decirse del segundo, aparte de que su contenido es suprefluo al no contener, en la nueva redacción del Reglamento, más que una remisión a las normas mercantiles que ya son, por sí mismas, aplicables.

5.- Con carácter separado se hace referencia a ciertos supuestos especiales como los de las Asociaciones, Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas y los de las Cooperativas. Este régimen especial de transparencia incluye a algunas entidades sin personalidad jurídica, a las que se les permite optar por la transparencia, lo que "a contrario sensu" supone que pueden ser sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades, pese al tenor literal del artículo 4 de la Ley reguladora de éste. Esta sujeción debe entenderse, al tratarse de entes no dotados de capacidad jurídica, en el sentido del artículo 33 de la Ley General Tributaria.

6.- El régimen de transparencia, en su conjunto, no puede calificarse de inconstitucional, aunque esta opinión ya ha sido sostenida por algún autor. Sin embargo, en casos extremos podría producirse un conflicto con el principio de capacidad contributiva, si se considera que

éste supone la existencia de medios actuales suficientes para hacer frente al tributo. Para evitar esta situación, entre otras razones, sería aconsejable la introducción de un pago a cuenta, de un tanto por ciento fijo de los beneficios imputados (es decir, de la base imponible determinada conforme a las normas del Impuesto sobre Sociedades). Esta obligación, distinta de la obligación tributaria, surgiría en el momento de aprobar el balance, y sería asumida en nombre propio por la sociedad, como sustituto del contribuyente, el cual podría descontar luego de su cuota la cantidad satisfecha anticipadamente.

7.- Desde el punto de vista de los antecedentes, el régimen de transparencia presenta sólo una novedad relativa. La transparencia impropia ya fue introducida en la Ley de Reforma de 1964, aunque, debido a una incorrecta interpretación, no fue aplicada. De la transparencia propia necesaria existen precedentes, a nivel de similitud, al menos en cuanto a la finalidad perseguida, aunque la transparencia fue siempre parcial. La transparencia voluntaria, en cambio, constituye una radical novedad.

8.- El legislador español parece haberse inspirado, en gran medida, en el Derecho comparado, sobre todo en el ordenamiento belga. En numerosos países existen sistemas de tributación semejantes al régimen de transparencia, aunque por regla general su ámbito de aplicación se determina en función de la forma societaria (sociedades de personas)

y no en función de otros requisitos, como ocurre en el Derecho español. Existen ordenamientos que aplican la transparencia necesaria (Alemania, Italia, Inglaterra) y otros que la configuran con carácter opcional. Entre estos últimos se encuentra el caso belga (las sociedades de personas están, en principio, sujetas al Impuesto sobre Sociedades pudiendo optar por la transparencia) y francés (se aplica el régimen de transparencia salvo opción por el Impuesto sobre Sociedades). Paradójicamente, el derecho de opción, tanto en un sentido como en otro, es raramente utilizado en la práctica.

9.- Respecto al tradicional problema del conflicto entre categorías civiles y tributarias, hay que afirmar que los conceptos propios de la Teoría General del Derecho como es el caso del concepto de persona, aunque se hayan formado históricamente en el ámbito civil, son válidos para todos los sectores del ordenamiento. Mantener una postura relativizadora de las categorías jurídicas supondría renunciar a la posibilidad de entender el Derecho positivo.

En concreto, el concepto de persona en su sentido técnico es plenamente respetado por el régimen de transparencia. Este concepto, cuyo significado originario se reduce a las entidades absolutamente independientes de sus miembros, en su voluntad y finalidad (altruista), ha ido sufriendo un progresivo ensanchamiento, fundamentalmente con el reconocimiento de la personalidad de las sociedades mercantiles. La dogmática alemana del siglo diecinueve mitifi

ca la persona jurídica, creyendo encontrar el progreso en una asimilación con las personas físicas tan completa como fuera posible.

Hoy ha cambiado radicalmente esta concepción. El régimen jurídico de cada persona varía según los casos, ya que existen normas distintas en materia de actuación y responsabilidad. Desde este punto de vista cabe distinguir personas jurídicas perfectas e imperfectas, en base a su mayor o menor independencia. Esta distinción ha sido criticada, en nombre de la lógica, afirmando que no cabe una valoración cuantitativa: se es o no se es persona. En esta crítica late un desfasado prejuicio antropológico. En efecto, la persona física, originaria y constitutivamente persona, no admite gradación alguna. Pero en la personalidad jurídica, que sólo lo es en sentido figurado, por analogía con el hombre, puede hablarse de grados, según la mayor o menor intensidad de esa analogía, es decir, según la mayor o menor semejanza del régimen de cada clase de personas con la situación de las personas físicas.

10.- La distinción entre personas jurídicas perfectas e imperfectas afecta al régimen jurídico (variable) de las diferentes clases de personas. Entendida la personalidad en sentido técnico es un concepto unívoco, que no admite gradaciones, y que, por tanto, debe quedar reducido al mínimo común denominador de las diferentes clases de personas: la capacidad jurídica, esto es, la aptitud o idoneidad para ser titular de relaciones jurídicas.

Desde esta perspectiva se plantea el problema de la pretendida extensión de la personalidad jurídica en el ámbito tributario, por un lado, y de su pretendido desconocimiento, por otro. Ambos aspectos interesan al estudio de la transparencia. El primero en cuanto que la consideración como sujeto pasivo de las entidades a que se refiere el artículo 33 de la Ley General Tributaria se presenta como alternativa a la transparencia impropia. El segundo, en cuanto que la transparencia propia se configura por la mayoría de la doctrina como un supuesto de desconocimiento de la personalidad a efectos tributarios.

11.- En relación con el artículo 33 de la Ley General Tributaria hay que afirmar que sólo la persona puede ser sujeto pasivo, ya que la personalidad (idoneidad para ser titular de relaciones jurídicas) es requisito para la efectiva asunción de la titularidad pasiva de la obligación tributaria. Por ello, todas las entidades del artículo 33 son reconducibles a la persona, siendo simplemente modalidades subjetivas por razón de la indeterminación transitoria del titular (herencia yacente), o de la pluralidad de titulares (comunidades societarias). Pero, en rigor, el titular es siempre una persona (transitoriamente indeterminada o un grupo de personas en un régimen especial de actuación y responsabilidad). En este sentido, cuando se habla de sujetos no personificados para aludir a estas entidades, no se emplea la expresión en sentido técnico, ya que el concepto de persona (ente con aptitud para ser titular de relaciones jurídicas) es más amplio que el de sujeto (titular

efectivo de una relación jurídica), pues el acto presupone la potencia, pero no viceversa.

Por otra parte, hay que poner de relieve la heterogeneidad de las distintas entidades sin personalidad: situaciones jurídicas de pendencia, por un lado, y cotitularidad de la relación jurídica, por otro. La Ley General Tributaria engloba ambas situaciones en el mismo artículo 33, y establece normas comunes para ambas en los artículos 39 y 43, normas que, en realidad, están pensadas para los casos de comunidades societarias, y no resuelven satisfactoriamente el problema de las situaciones jurídicas de pendencia.

12.- En cuanto a la transparencia propia, entendemos que no se trata de un supuesto de levantamiento del velo o desestimación de la personalidad jurídica. Esta técnica, profusamente estudiada en el ámbito jurídico privado, consiste en una reacción del ordenamiento frente a casos puntuales, concretos, de abuso de las posibilidades de configuración jurídica. En cambio, el régimen de transparencia es una previsión normativa generalizada a cierto tipo de sociedades, que se configura jurídicamente prescindiendo de todo elemento de abuso o fraude, por más que en el ánimo del legislador hayan pesado consideraciones de este tipo al establecer la transparencia necesaria. Ello no obsta a que la técnica de la desestimación de la personalidad sea aplicable en el ámbito tributario, pero es una técnica totalmente distinta a la transparencia.

Al delimitar el hecho imponible, el legislador ha de hacer nacer la obligación tributaria siempre a cargo de una persona, pero esta persona puede ser la sociedad o el socio. Las sociedades transparentes no ven desconocida su personalidad, esto es, su aptitud para ser sujeto de relaciones jurídicas. No se trata de un problema de aptitud, sino de efectiva titularidad, y esta depende de la elección efectuada por el legislador.

También debe rechazarse la distinción entre personalidad fiscal y personalidad de Derecho privado para explicar la transparencia, dada la unicidad del concepto de persona en todo el ordenamiento.

Por otra parte, la sociedad transparente no sólo conserva su aptitud para ser titular de relaciones jurídicas, sino que también asume efectivamente esta condición respecto a obligaciones formales distintas de la obligación tributaria, y, además, sirve de elemento coordinador y puente para determinar la cuantía global de la renta que ha de ser imputada a los socios. Para explicar este papel de la sociedad transparente en el Derecho, algún autor distingue entre sujetos directos (los socios) y sujeto instrumental (la sociedad). La Administración en un sentido similar, afirma que se trata de un supuesto nuevo de "cuasi no sujeción". En nuestra opinión no hay obstáculo para afirmar con toda claridad la no sujeción de las sociedades transparentes respecto de la obligación tributaria, y al mismo tiempo su condición de sujetos pasivos de obligaciones distintas.

Tampoco existe inconveniente alguno en aplicar las normas del Impuesto sobre Sociedades para determinar la cuantía del resultado imputable, pese a que se trate de una entidad que no es sujeto pasivo. Basta la remisión a tales normas contenida en el artículo 12.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, ya que la no sujeción de la entidad significa únicamente que no asume la obligación tributaria.

13.- La naturaleza jurídica es la misma en la transparencia propia y en la impropia, pero resulta imposible reconducir el régimen de transparencia, dada su complejidad, a una figura unitaria. La doctrina ha afirmado que se trata de una ficción, de una presunción, de una exención, de un supuesto de no sujeción, etc., pero estas posturas sólo son una explicación parcial, de alguno de los múltiples aspectos que presenta el régimen de transparencia.

Para el correcto enfoque de estos aspectos hay que partir, como hemos visto, del análisis jurídico del hecho imponible en los supuestos de transparencia, es decir, del hecho imponible correspondiente al tributo que grava la renta personal de cada socio. El elemento objetivo de este hecho imponible es la renta personal, concepto al que sólo puede llegarse tras el examen de las distintas rentas parciales. Pues bien, una de estas rentas parciales es la imputada por transparencia, categoría "sui generis" no reconducible a ninguno de los elementos componentes de la renta que enumera el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de

las Personas Físicas o el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades. El elemento subjetivo consiste como es sabido, en la relación que la ley establece entre el sujeto pasivo y el elemento material. Esta relación, en los casos de transparencia, consiste en ser socio de una entidad transparente.

Al concurrir ambos elementos se realiza el hecho imponible, o, en terminología legal, "se obtiene renta". Estas consideraciones nos permiten resolver los diversos problemas que la doctrina ha planteado respecto a la naturaleza de la transparencia fiscal. La obtención de renta, aun en el caso de beneficios no distribuidos, resulta explicable sin necesidad de acudir a la tesis de la ficción o de la presunción. Respecto a la transparencia impropia, dada la naturaleza jurídica de las denominadas entidades sin personalidad, no hay obstáculo para sostener la apropiación inmediata, por los miembros, de los beneficios generados por la entidad. Además, con carácter general (transparencia propia e impropia), entendemos que la tesis de la ficción parte de un prejuicio conceptual: considerar que hay un concepto de renta previo al jurídico, en cuya virtud la renta es "naturalmente" obtenida por la entidad transparente, de modo que si el legislador se aparta de ese concepto natural de renta y considera ésta obtenida por los miembros de la entidad transparente, está "fingiendo" algo que realmente no ocurra. Se olvida así que la renta sólo adquiere relevancia jurídica cuando es definida por el legislador, y que no existe un concepto previo de "obtención de renta" al que

luego se equiparan, a través de una ficción o de una presunción, otras situaciones distintas.

Por otro lado, parece claro que el régimen de transparencia, cualesquiera que hayan sido las motivaciones que han llevado al legislador a su establecimiento, no es ni un beneficio en sentido técnico, ni una sanción. Cosa totalmente distinta es que resulte beneficioso o perjudicial para los acogidos o sometidos al mismo. A nivel de socio, la conveniencia o no de la transparencia depende fundamentalmente de la proporción que represente el dividendo respecto del beneficio total de la sociedad, y del volumen de rentas procedentes de otras fuentes. Al adecuarse mejor a la capacidad contributiva, el régimen de transparencia favorece especialmente a los contribuyentes con pocos ingresos.

14.- El fundamento del régimen de transparencia, como el de todo el sistema tributario, se remonta al principio de capacidad contributiva. Si bien, desde un punto de vista ideal, el régimen de transparencia resulta más idóneo para alcanzar la justicia tributaria, de hecho encuentra graves dificultades prácticas, y supone una mayor complejidad, lo que ha impedido en todos los países su generalización a todo tipo de sociedades.

Aparte de este fundamento general en la capacidad contributiva, conviene enjuiciar separadamente las razones a que responde y los fines a que sirve cada clase de trans

parencia: transparencia propia (necesaria y voluntaria) y transparencia impropia.

15.- La transparencia necesaria pretende evitar la elusión mediante la interposición de sociedades. En nuestra opinión, esta forma de elusión es un supuesto de fraude de ley, y, por tanto, serían en principio aplicables los remedios directos frente al fraude (artículo 24 de la Ley General Tributaria). Pero, ante lo generalizado de esta forma de fraude, el legislador ha considerado preferible "erigir la barrera del hecho imponible", de forma que los socios obtengan, en sentido jurídico, la renta de la sociedad. Al actuar así se pierde de vista lo individual y específico de cada caso en aras de lo general y típico, de forma que el carácter fraudulento de la sociedad, que debe retenerse como motivo del legislador, no llega a ser requisito para la aplicación del régimen de transparencia. Ello da lugar a casos extremos de sociedades transparentes (imperativamente) no interpuestas, y de sociedades interpuestas que no inciden en transparencia necesaria. Por otro lado, la insuficiencia del principio de transparencia como remedio frente a la elusión se manifiesta en procedimientos anómalos (transparencia de pérdidas constantes, cadenas de imputaciones sucesivas, infravaloración del beneficio social determinado en aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades), que este régimen no evita, e incluso, en algunos casos, favorece.

16.- La transparencia voluntaria, en cambio, responde al deseo de evitar la doble imposición económica de los dividendos. La Economía financiera, al estudiar este problema, no ofrece ninguna conclusión definitiva. Las posturas teóricas y los análisis empíricos llegan a resultados totalmente divergentes, aunque parece que, a largo plazo, el Impuesto sobre Sociedades tiende a trasladarse, con lo que no existiría doble imposición. Ello no obstante, el legislador español, siguiendo la línea del Derecho comparado, adopta diversas técnicas para mitigar (deducciones en la renta) o eliminar (transparencia) esa doble imposición más aparente que real. Lógicamente, en los supuestos de transparencia no son aplicables las demás técnicas para atenuar la doble imposición.

17.- Una consideración totalmente distinta merece la transparencia impropia, que parece imponerse al legislador de la reforma como consecuencia ineludible de la carencia de personalidad jurídica de ciertas entidades. Este prejuicio dogmático es criticable, pues como recuerda el artículo 33 de la Ley General Tributaria, ciertas entidades no dotadas de personalidad jurídica pueden ser consideradas sujetos pasivos de la obligación tributaria, y ello sin quiebra de la coherencia y unidad del ordenamiento jurídico, como un gran esfuerzo doctrinal en materia de subjetividad tributaria ha puesto de relieve. Paradójicamente, el criterio de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, que en su artículo 12.1 trata de "resolver" el pro

blema dogmático de las entidades sin personalidad, ha sido inmediatamente modificado, primero de forma tácita por la Ley reguladora del Impuesto sobre Sociedades y luego de forma ya expresa en los artículos 6 y 10 de la reciente Ley de Agrupaciones y Uniones temporales de Empresas.

La solución más adecuada hubiera sido dar un tratamiento específico a cada una de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria, en función de su heterogénea naturaleza jurídica. Así, las herencias yacentes deberían, a nuestro juicio, ser consideradas sujetos pasivos. Las comunidades societarias o sociedades sin personalidad jurídica deberían recibir un tratamiento paralelo a las sociedades dotadas de personalidad, de forma que sólo se les aplicara la transparencia en los supuestos del artículo 12.2, o en caso de que, reuniendo los requisitos de número de socios y cifra de capital social, optaran por este régimen. Las demás sociedades, aunque carecieran de personalidad, deberían haber quedado sometidas al Impuesto sobre Sociedades.

La interpretación que la Administración mantiene de la transparencia impropia acentúa todavía más la discriminación entre sociedades dotadas de personalidad jurídica y sociedades carentes de la misma. El resultado imputable a los socios de estas últimas debería determinarse, como parece deducirse del artículo 12.4 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, del mismo modo que se determina el resultado imputable a las sociedades en

transparencia propia, es decir, aplicando las normas del Im
puesto sobre Sociedades relativas a la base imponible. La
Administración ha entendido que tales normas no pueden ser
aplicables a entidades que no son sujetos pasivos de este
impuesto por carecer de personalidad jurídica. Ello deja
sin valor alguno el artículo 12.1 de la Ley del Impuesto
sobre la Renta de las Personas Físicas, pues el mismo régi
men sería aplicable aunque este artículo no existiera. En
cambio, el régimen de atribución de rentas, tal como es en
tendido por la Administración, es el adecuado para las enti
dades sin personalidad jurídica que no cumplen los requisi
tos del artículo 33 de la Ley General Tributaria y que, por
tanto, no quedan incluidas en el artículo 12.1 antes citado,
como es el caso de las comunidades de bienes en sentido es
tricto.

18.- En definitiva, el régimen de transparencia
fiscal no supone quiebra alguna de la personalidad jurídica
de las sociedades y cuenta con el máximo fundamento, desde
un punto de vista ideal, por adaptarse mejor a la capaci--
dad contributiva. Pero su fundamento práctico es mínimo, ya
que responde a postulados de la Economía financiera difíci
les de traducir en términos jurídicos, y que desde luego
han sido desarrollados por nuestro legislador con numerosas
lagunas e insuficiencias. Especialmente criticable resulta
la transparencia impropia, sobre todo tal como ha sido in-
terpretada por la Administración, ya que supone una injusti
ficada diferencia en el tratamiento tributario de las socie
dades según estén o no dotadas de personalidad jurídica.

973

BIBLIOGRAFIA

ABBATI, Carlo degli, La tassazione del reddito delle società di capitali negli membri della Comunità Economica Europea, Cedam, Padua, 1973.

ABELLA POBLET, Enrique, Manual del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Madrid, 1980.

ACOSTA, Rafael, Agenda para una revolución fiscal: el informe Carter, Economía Financiera Española, núm. 26-27, págs. 1 y ss.

ALBIÑANA GARCIA-QUINTANA, César, Sociedades y comunidades de bienes, Impuestos de la Hacienda Pública, núm. 53, 1947, págs. 726 y ss.

- Tributación del beneficio de la empresa y de sus partícipes, Edit. Rev. de Der. Merc., Madrid, 1949.

- La evasión legal impositiva, Revista de Economía Política, núm. 56, septiembre-diciembre 1970, págs. 7 y ss.

- Contribuyentes y sustitutos de contribuyentes en el Derecho tributario español (Comunicación a las Sesiones de Estudio del Cuerpo de Inspectores Diplomados de los Tributos. Asamblea 1972), en "Problemas Tributarios Actuales". I.E.F., 1973, págs. 165 y ss.

- El Derecho privado en el ordenamiento tributario español, prólogo al libro de M. A. Llamas Laba

lla, Ensayos sobre Jurisprudencia tributaria, I.E. F., Madrid, 1973, págs. XI y ss.

- Prólogo a la obra de J. Soto Guinda, Tributación de las Sociedades en España, Guadiana de Publicaciones, 2ª ed., Madrid, 1976.

- La Ley de Medidas Urgentes en el contexto de la proyectada reforma tributaria, Civitas R.E.D.F., núm. 15-16, julio-diciembre 1977, págs. 461 y ss.

- La personalidad jurídica societaria y el impuesto, en "Anales del C.U.N.E.F." (Curso 1978-79), Madrid, 1979, págs. 9 y ss.

- Las nuevas fronteras del Impuesto sobre Sociedades, Civitas, R.E.D.F., núm. 27-28, julio-diciembre 1980, págs. 375 y ss.

- Sistema tributario español y comparado, I.C.E., Madrid, 1981.

ALCARO, Francesco, Riflessioni critiche intorno alla soggettività giuridica -significato di un'evoluzione-, Giuffrè, Milán, 1976.

ALESSI, R., STAMMATI, G., Istituzioni di Diritto tributario, Utet, Turín, s.a.

ALSINA RIUBRUGENT, E., ARIAS VELASCO, J., Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Bosch, Barcelona, 1980.

AMATUCCI, A., Le società unipersonali e il problema della qualificazione del rapporto giuridico, Riv. Trim. di Dir. e Proc. Civ., 1964, I, págs. 133 y ss.

- L'interpretazione della norma di Diritto finanziario, Jovene, Nápoles, 1965.

- Società e comunione, Nápoles, 1971.

- Observaciones en torno a la subjetividad tributaria (traducción de M^a del Carmen Bollo Arocena), R.D.F.H.P., núm. 159 (mayo-junio 1982), págs. 833 y ss.

AMOROS RICA, N., Ley General Tributaria, Ed. Der. Fin., Madrid, 1967.

- Derecho Tributario (Explicaciones), 2^a ed., Ed. Der. Fin., Madrid, 1970.

ANTON PEREZ, J. A., Nota sobre el sujeto pasivo en el Impuesto sobre la Renta, Cron. Trib., núm. 14, págs. 21 y ss.

- La naturaleza jurídica del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, H.P.E., núm. 3, 1970, págs. 81 y ss.

ANTONINI, Euclide, Profili soggettivi dell'obbligazione tributaria, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1963 (núm. 1), I, págs. 88 y ss.

- L'imposta complementare sui dividendi di società non di capitali, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin.,

1964 (núm. 3), I, págs. 425 y ss.

- La soggettività tributaria, Morano, Nápoles, 1965.

- L'imposta sul reddito delle persone fisiche. Profili giuridici, Dir. Prat. Trib., 1972 (núm. 2) págs. 217 y ss.

- Le società a base personale: Trasparenza fiscale del reddito, en "Il reddito d'impresa" (Incontri con il Banco di Roma), 1974, II, págs. 89 y ss.

- Personalità giuridica e imposta sulle persone giuridiche, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1978 (núm. 3), I, págs. 381 y ss.

ARAUJO FALCÃO, A. de, Fato gerador da obrigação tributaria, Ed. Financeiras, Río de Janeiro, 1964.

ARCO RUETE, Luis del, Doble imposición económica de dividendos, H.P.E., núm. 24-25, 1973, págs. 285 y ss.

ARENA, L., Corso di scienza delle finanze e Diritto finanziario, Nápoles, 1940.

ARGUELLO REGUERA, C., CORTES MARTINEZ, J. A., El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Ed. Pirámide, Madrid, 1980.

ARMILHON, Des repercussions civiles des innovations fiscales, París, 1923.

ASCARELLI, Tullio, Considerazioni in tema di società e di personalità giuridica, Riv. Dtto. Comm., 1954, I, págs. 245 y ss. (reproduc. en Saggi Diritto commerciale, Milán, 1955, págs. 128 y ss).

- Personalità giuridica e problemi delle società, Riv. delle Società, 1957, págs. 981 y ss. (recog. en Problemi giuridici, I, 1959, págs. 233 y ss.)

BALDASSARRE SANTAMARIA, Società fiduciarie e di revisione: profili civilistici e disciplina fiscale, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1979 (núm.1), I; págs. 107 y ss.

BALL, Kurt, Steuerrecht und Privatrecht, Mannheim, 1924.

BALLESTEROS, Alfonso, La transparencia fiscal, Civitas, R. E.D.F., núm. 26, abril-junio 1980, págs. 295 y ss.

BALLESTEROS, P., El Derecho tributario y el Derecho privado, Rev. de Der. Priv., 1934, págs. 34 y ss.

BANACLOCHE PEREZ, Julio, El sujeto pasivo en el nuevo Impuesto general sobre la Renta de las Personas Físicas, C.T., núm. 26, 1978, págs. 31 y ss.

- Los sujetos pasivos y sus obligaciones en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, R.E.D.F., núm. 17-18, enero-junio 1978, págs. 35 y ss.

- Novedades reglamentarias en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, C.T., núm. 39, 1981, págs. 27 y ss.

BANACLOCHE PEREZ, Julio y otros, El Impuesto sobre Sociedades, Hesperia, 1981.

BATALLA Y MONTERO DE ESPINOSA, Alfonso, La reforma del Impuesto sobre la Renta de las Sociedades, XXV Semana de Estudios de Derecho financiero (Madrid, 1977), Ed. Der. Fin., Madrid, 1978, págs. 391 y ss.

BELTRAN DE HEREDIA, J., Naturaleza jurídica de la copropiedad, Rev. Der. Priv., 1953, págs. 956 y ss.

- La comunidad de bienes en el Derecho español, Rev. Der. Priv., Madrid, 1954, en especial págs. 19 y ss.

BERLIRI, Antonio, Principi di Diritto tributario, Giuffrè, Milán, 1957, v. I, (Traducción al castellano por F. Vicente-Arche, Edit. Der. Fin., 1964).

- Il Testo delle Imposte dirette, Giuffrè, Milán, 1960.

- Corso istituzionale di Diritto tributario, Giuffrè, Milán, 1965, v. I.

BERLIRI, Luigi Vittorio, Note alla Decisione della Commissione Centrale per le Imposte dirette, 22 novembre

de 1939, núm. 19.741, en *Giurisprudenza della Imposte dirette*, 1940, págs. 495 y ss.

BIZCARRONDO IBAÑEZ, Angel, *Criterios básicos para decidir la transparencia fiscal*, Ed. CISS, Bilbao, 1980.

BLUMENSTEIN, E., *Schweizerisches Steuerrecht*, J.C.B. (Paul Siebeck), Tubinga, 1926.

- Gegenseitige Beziehungen zwischen Zivilrecht und Steuerrecht, en "*Verhandlungen des Schweizerischen Juristenvereins*", 1933, núm. 182, págs. 184 y ss.

- *System des Steuerrecht*, Polygraphischer Verlag, Zurich, 2ª ed., 1951 (traduc. italiana de F. Forte: *Sistema di diritto delle imposte*, Giuffrè, Milán, 1954).

BOSELLO, Furio, *La formulazione della norma tributaria e le categorie giuridiche civilistiche*, *Dir. Prat. Trib.* 1981 (núm. 6), I, págs. 1433 y ss.

BOTELLA GARCIA, Antonio, *La capacidad en el orden tributario*, en *Estudios de Derecho Tributario*, vol. I, I.E.F., Madrid, 1979, págs. 679 y ss.

BRINZ, *Lehrbuch der Pandekten*. Erlangen, 1873-1888.

BRUNETTI, *Sulla pretesa personalità giuridica delle società personali*, *Riv. Trim. di Dir. e Proc. Civ.*,

1948, págs. 51 y ss.

BUHLER, O., Steuerrecht der Gesellschaften und Konzerne,
Berlín, 3ª ed., 1956.

BUIREU, J., Impuesto sobre Sociedades, Ministerio de Hacienda,
Madrid, 1981.

BURGER, H., Die Rechtsfigur des Steuerschuldners, Vjschr.
für Steuer u. Fz. Recht, 1928, págs. 75 y ss.

CALERO GALLEGO, J., ESCRIBANO LOPEZ, F., Legislación tributaria. Impuesto sobre la renta, Universidad de Sevilla, 1980.

CALVO ORTEGA, R., Consideraciones sobre los presupuestos científicos del Derecho financiero, en H.P.E., núm. 1, págs. 123 y ss.

CAMARA, M. de la, El concepto de comunidad de bienes en el Impuesto de Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados, R.D.F.H.P., 1971 (núm. 93) págs. 519 y ss.

CARNELUTTI, F., Personalità giuridica e autonomia patrimoniale nella società e nella comunione, Riv. Dtto. Comm., 1913, I, págs. 86 y ss.

CARO CEBRIAN, Aníbal, Comentarios en torno a la transparen

cia fiscal, C.T., núm. 29, 1979, págs. 75 y ss. .
(recogido tb. en Trimestre Fiscal, núm. 9, 1981,
Méjico, págs. 25 y ss.).

- 200 Dictámenes de jurisprudencia tributaria,
Tapia (de próxima publicación).

CARRESI, Potere di Disposizione e Legittimazione Processua
le delle Associazioni no Riconoscivile, Riv. Trim.
di Dir. e Proc. Civ., 1948, págs. 208 y ss.

CARTER, Consideraciones preliminares del Informe de la Co-
misión Carter, Economía Financiera Española, núm.
26-27, págs. 96 y ss.

CARTER, Report of the Royal Commision on Taxation (Informe
Carter) 1966-1967, tomo IV, cap. 19; traducción
castellana I.E.F., Madrid, 1975, v.III, págs. 3 y
ss.

CARTER, K. L., La reforma tributaria canadiense y Henry Si
mons, H.P.E., núm. 3, 1970, págs. 219 y ss.

CERVERA GONZALEZ, Julián, Las Sociedades transparentes, C.
T., núm. 31, 1979, págs. 49 y ss. (recogido tb. en
Trimestre Fiscal, núm. 9, 1981, Méjico, págs. 75
y ss.).

CICALA, F. B., Il Rapporto giuridico, Giuffrè, Milán, 1959.

CLAVIJO HERNANDEZ, Francisco, Los rendimientos del capital en el nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1980.

CORONA ROMERO, Enrique, Elusión fiscal mediante sociedades en la Ley 50/1977, en "Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", I, I.E.F., Madrid, 1977, págs. 447 y ss.

- El régimen de transparencia fiscal en la imposición directa, Rev. Esp. de Financiación y Contabilidad, núm. 25, 1978, págs. 51 y ss.

CORTES DOMINGUEZ, M., Una contribución al estudio de la capacidad jurídica tributaria, Moneda y Crédito, 1965, núm. 94, págs. 87 y ss.

- Los sujetos de la obligación tributaria, Rev. Adm. Púb., núm. 48, págs. 33 y ss.

- Ordenamiento Tributario español, Civitas, Madrid, 1977 (1ª ed., Tecnos, 1968; 2ª ed. Tecnos, 1970...)

COSCIANI, Cesare, La integración entre el Impuesto sobre Sociedades y el que grava a los socios: La reforma italiana con el crédito de impuesto total, H.P.E. núm. 52, 1978, págs. 17 y ss.

COZIAN, Maurice, Le régime fiscal des sociétés de personnes (sociétés dites semi-transparentes), en Rev. des Sociétés, 1980 (núm. 2), págs. 217 y ss.

D'AMATI, Nicola, La teoria del reddito tra dogmatismo e problematicità, Dir. Prat. Trib., 1969, (núm. 3), págs. 289 y ss.

- La progettazione giuridica del reddito, Padua, 1973-75.

- "Particularismo" y "difusión" del Derecho tributario, Civitas, R.E.D.F., núm. 20, octubre-diciembre 1978, págs. 719 y ss.

- Nuovi Profili delle imposte sui Redditi (Appendice alla progettazione giuridica del reddito), Cedam, Padua, 1980.

- Problemi teorici e sistematici del diritto tributario, Dir. Prat. Trib., 1980 (núm. 1), I, págs. 3 y ss.

- Il reddito d'impresa: problemi e tecniche, en "La struttura dell'impresa e l'imposizioni fiscali" (Atti del Convegno di S. Remo: 21-23 marzo 1980), Cedam, Padua, 1981, págs. 63 y ss.

DAVID, Institut de Droit Comparé de l'Université de París (Bastid, David, Drobnig, Focsaneau, Foyer, Grossen, Kiss, Luchaire, Sweeney, Szer, Vignes, Wortley): La personnalité morale et ses limites, 1960.

DE CASTRO Y BRAVO, F., La sociedad anónima y la deformación del concepto de persona jurídica, Anuario de Derecho Civil, 1949, págs. 1397 y ss.

- Formación y deformación del concepto de persona jurídica. Notas preliminares para el estudio de la persona jurídica; Estudios jurídicos varios. Centenario de la Ley del Notariado, v. I, págs. 7 y ss.

- ¿Crisis de la sociedad anónima?, en Rev. de Estudios Políticos, v. XXIX, núm. 49, enero-febrero, 1950, págs. 51 y ss.

- Ofensiva contra el concepto de persona jurídica, A.D.C., octubre-diciembre, 1961, págs. 943 y ss.

- La persona jurídica, Civitas, Madrid, 1981.

DE COSSIO, A., Evolución del concepto de personalidad y sus repercusiones en el Derecho privado, R.D.P., 1942, págs. 749 y ss.

- La teoría del patrimonio, Rev. de la R. Acad. de Jurisprudencia y Legislación, Madrid, 1952.

- Hacia un nuevo concepto de la persona jurídica, A.D.C., 1954, págs. 623 y ss.

DECOURCELLE, Gerard, L'imposition des benefices des sociétés dans le marché commun, Ed. Cujas, París, 1970.

DEGNI, Le persone giuridiche, Padua, 1940.

DELGADO GOMEZ, A., Ambito de aplicación personal del Impueso

to de Sociedades. Los sujetos pasivos, H.P.E.,
núm. 24-25, 1973, págs. 117 y ss.

DE LA CHICA FLEISCHER, J. R., El sujeto pasivo, R.D.F.H.P.,
núm. 147, mayo-junio 1980, págs. 613 y ss.

DI MAIO, F., Il principio di trasparenza per le società fi
duciarie, Dir. Prat. Trib., 1979 (núm. 6), págs.
1597 y ss.

DONADIO, Patrimoni separati, Bari, 1942.

DRAKE DRAKE, Ramón, Un impuesto nuevo, Civitas, R.E.D.F.,
núm. 17-18, enero-junio 1978, págs. 11 y ss.

DUE, J. F., Análisis económico de los impuestos, Ed. El
Ateneo, Buenos Aires, 2ª ed., 1968.

DUE, J. F. y FRIEDLAENDER, A. F., Análisis económico de los
impuestos y del Sector Público, Ed. El Ateneo, Bue
nos Aires, 4ª ed., 1977.

DUSI, Istituzioni, 1929, págs. 91 y ss.

EICHLER, La idea de copropiedad, Anuario de Derecho Civil,
1961, págs. 915 y ss.

ESEVERRI, E., La definición del sujeto pasivo en el Impues
to sobre Sociedades, Civitas, R.E.D.F., núm. 30,

abril-junio 1981, págs. 315 y ss.

EUZEBY, Alain, L'incidence de l'impôt sur les sociétés: l'enjeu du problème, Revue de Science Financière, julio-diciembre 1976, núm. 3-4, págs. 901 y ss.

FALSITTA, Gaspare, Problemi, vicende e prospettive della tassazione del reddito d'impresa nel'ordinamento italiano, en "La struttura dell'impresa e l'imposizione fiscale" (Atti del Convegno di S. Remo: 21-23 marzo 1980), Cedam, Padua, 1981, págs. 107 y ss.

FALLER, Die Rechtsfähigkeit in Steuerrecht, Würzburg, 1939.

FANTOZZI, A., La solidarietà nel diritto tributario, Utet, Turín, 1968

FARGOSI, La "affectio societatis", Buenos Aires, 1955.

FEDELE, Andrea, Diritto tributario e diritto civile nella disciplina dei rapporti interni tra i soggetti passivi del tributo, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1969, (núm. 1), págs. 21 y ss.

FERNANDEZ ORDOÑEZ, F., Tres temas polémicos en el informe Carter, Economía Financiera Española, núm. 26-27, págs. 34 y ss.

FERRARA, Trattato di Diritto civile italiano, Roma, 1926.

- Teoria delle persone giuridiche, Nápoles-Turin, 1923 (traducción castellana, Madrid, 1929)

FERREIRO LAPATZA, J. J., Curso de Derecho Financiero español, 5ª ed., Pons, Madrid, 1981.

FILIPPI, Piera, L'impresa familiare nell'imposizioni diretta, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1976 (núm. 4), I, págs. 601 y ss.

FLORES ZAVALA, E., Elementos de Finanzas Públicas Mexicanas, Porrúa, México, s.a., 3ª ed. v. I.

FONTANEAU, Pierre, Fiscalité Européenne, Ed. Les Cahiers Fiscaux Européens, París (puesto al día periódicamente).

FORTE, F., Realtà economica e capacità giuridica tributaria nell'imposizione in R. M. delle Casse Autonome di Provvidenza, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1951 (núm. 1). II. págs. 3 y ss.

FRAILE SANTOS, José Luis, Comentarios en torno al sistema de transparencia fiscal, C.T., núm. 30, 1979, págs. 37 y ss. (recogido tb. en Trimestre Fiscal, núm. 9. 1981, Méjico, págs. 5 y ss.)

GALGANO, Francesco, Le Società di persone, Giuffrè, Milán, 1972.

GANGI, Persone fisiche e persone giuridiche, Milán, 1946.

GARCIA-GRANERO, Cotitularidad y comunidad, "Gesammte Hand" o Comunidad en mano común, Rev. Crítica de Derecho Inmobiliario, 1946, págs. 145 y ss.

GARCIA MULLIN, Roque, Tratamiento de las utilidades de las empresas y de sus titulares, Trimestre Fiscal, núm. 9, 1981, Méjico, págs. 51 y ss.

GARZA, S. F. de la, Derecho Financiero, Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores, Monterrey, 1965.

GARRIDO PALMA, Hacia un nuevo enfoque jurídico de la sociedad civil, R.D.P., septiembre, 1977, págs. 761 y ss.

GARRIGUES Y DIAZ-CAÑABATE, J., Teoría general de Sociedades mercantiles, II, Rev. de Der. Merc., 1976, págs. 519 y ss.

- Curso de Derecho mercantil, tomo I, 7ª ed., Madrid, 1976.

GENY, François , Le particularisme du Droit Fiscal, Revue trimestrelle de Droit Civil, núm. 4, octubre-diciembre 1931, págs. 797 y ss (traducción castellana Rev. de la Fac. de Derecho de la Univ. Complutense, XVII, 1973, núm. 46, págs. 70 y ss.).

GIANNINI, A. D., Il Rapporto giuridico d'imposta, Giuffrè, Milán, 1937

- Le "aziende autonome" e la sottoposizione dei loro redditi all'imposta di ricchezza mobile, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1953 (núm. 1), II, págs. 3 y ss.

- I concetti fondamentali del Diritto tributario, Utet, Turín, 1956.

- Instituciones de Derecho tributario (traducción de F. Sáinz de Bujanda), Ed. Der. Fin., Madrid, 1957.

GIARDINA, E., La capacità giuridica tributaria degli enti collettivi non personificati, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1962, núm. 3, págs. 269 y ss; y núm. 4, págs. 399 y ss.

GIERKE, Die Genossenschafts theorie und die deutsche Rechtsprechung, Berlín, 1897.

GIMENEZ-REYNA RODRIGUEZ, Aspectos subjetivos, imputación de rendimientos y deducciones de la cuota, C.T., núm. 33, págs. 205 y ss.

GINER DE LOS RIOS, F., Estudios y fragmentos sobre la teoría de la personalidad social, Madrid, 1899.

GIRON TENA, J., Derecho de Sociedades, Madrid, 1976.

GIULIANI FONROUGE, C. M^a., Derecho Financiero, Depalma, Buenos Aires, v. I, 1965.

GIUSSANI, B., La capacità giuridica tributaria dei consorzi, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1939, II, págs. 194 y ss.

GOMEZ ARBOLEYA, E., Sobre la noción de persona, R.E.P., 1949, núm. 47, págs. 104 y ss.

- Más sobre la noción de persona, R.E.P., 1950, núm. 49, págs. 107 y ss.

GOODE, Richard, The Corporation Income Tax, Jhon Wiley and Sons, Nueva York, 1951

- The Individual Income Tax, The Brookings Institution, Washington, 1964 (traducción castellana, El Impuesto sobre la Renta, I.E.F., Madrid, 1973)

GOSSEREZ, Christian, La fin d'une notion empirique de transparence fiscale?, Revue de Science Financière, juillet-septembre 1975, núm. 3, págs. 599 y ss.

GOTA LOSADA, A., Doble imposición de dividendos, H.P.E., núm. 2, 1970, págs. 33 y ss.

- Tratado del Impuesto sobre la Renta, t. I, Ed. Der. Fin., Madrid, 1971, págs. 98 y ss.; y t. III (1973), págs. 158 y ss.

- GRANELLI, A. E., L'impresa familiare nella riforma tributaria, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1976 (núm. 4), págs. 621 y ss.
- GUASP, Jaime, El individuo y la persona, R.D.P., 1959, págs. 3 y ss.
- GUIJARRO, F., Comentarios al nuevo Reglamento del Impuesto sobre la Renta, A.P.D., Madrid, 1981.
- GUTIERREZ GONZALEZ, Manuel, El nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, C.T., núm. 29, 1979, págs. 111 y ss,
- HENSEL, A., Steuerrecht, J. Springer, Berlín, 1924 (traducción italiana por Dino Jarach, de la 3ª ed. alemana (1933) Diritto tributario, Giuffrè, Milán, 1956).
- ILLESCAS ORTIZ, Rafael, Consideraciones privatistas sobre el régimen de imputación fiscal, Civitas, R.E.D.F, núm. 21, enero-marzo 1979, págs. 37 y ss.
- INGROSSO, G., Istituzioni di Diritto finanziario, Nápoles, 1937, v. II, págs. 17 y ss.
- JARACH, Dino, El hecho imponible, Buenos Aires, 1943.
- KRUSE, H. W., Steuerrecht, Munich, 1966, págs. 82 y ss.

LAGARES CALVO, M. J., Impuesto sobre Sociedades e Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, H.P.E., núm. 2, 1970, págs. 51 y ss.

- El Impuesto sobre Sociedades: aspectos polémicos, en "El Impuesto sobre Sociedades: aspectos polémicos", I.E.F., Madrid, 1973, págs. 7 y ss.

LAURÉ, Maurice, Tratado de Política Fiscal, Ed. Der. Fin., Madrid, 1960.

LAVAGNA, C., Capacità di Diritto pubblico, Enciclopedia del Diritto, Milán, 1960, v. VI, págs. 8 y ss.

- Teoria dei soggetti e Diritto tributario, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1961 (núm. 1), págs. 3 y ss.

LEGAZ LACAMBRA, L., Introducción a la Ciencia del Derecho, Barcelona, 1943, págs. 514 y ss.

LICCARDO, G., Personalità e capacità contributiva, Rass. Fin. pubb., 1956, págs. 43 y ss.

LIEBISCH, Steuerrecht und Privatrecht, Colonia, 1935.

LOIS ESTEVEZ, La distinción de condominio y sociedad, Rev. Gral. de Legislación y Jurisprudencia, 1947, 1º semestre, págs. 681 y ss.

LÓPEZ BERENGUER, José, Manual del Impuesto sobre la Renta,

Ed. Aranzadi, Pamplona, 1980.

LOVISOLO, Antonio, Aspetti della imposizione dei dividendi relativi a partecipazioni "affidate" a società fi duciarie, Dir. Prat. Trib., 1977 (núm. 5), I, págs. 1259 y ss.

LLAMAS LABELLA, Miguel Alfonso, Ensayos sobre jurisprudencia tributaria, I.E.F., Madrid, 1973.

MAGNANI, C., I soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche, Dir. Prat. Trib., 1973 (núm. 6), I, págs. 1142 y ss.

MARIN LAZARO. Sociedad y comunidad, R.D.P., 1942, págs. 689 y ss.

MARTIN QUERALT, J. y SOLER ROCH, M^a Teresa, Impuestos sobre la Renta y Patrimonio de las Personas Físicas, Tec nos, Madrid, 1982.

MARTINEZ ROBLES, Enrique y ORZA FERNANDEZ, José Antonio, La integración de los Impuestos sobre la Renta y sobre Sociedades, en "Problemas Tributarios Actuales" I.E.F., Madrid, 1973, págs. 9 y ss.

MATUS BENAVENTE, M., Finanzas públicas, Edit. Jurídica de Chile, 1956, págs. 82 y ss.

MEADE, Report of a Committee...(Informe Meade): Estructura y reforma de la imposición directa, traducción castellana I.E.F., Madrid, 1980.

MENÉNDEZ HERNÁNDEZ, José, Derecho privado fiscal, Edersa, 1977.

- Comentarios a la Reforma Fiscal, en Revista Crítica de Derecho Inmobiliario, núm. 533, 1979, págs. 809 y ss.

- Contradicciones y paradojas del Impuesto sobre la Renta, Edersa, Madrid, 1980.

MESSINEO, F., Per l'individuazione del "soggetto collettivo" non personificato, Arch. Giur., 1953, págs. 3 y ss.

MICHELI, Gian Antonio, Corso de Diritto tributario, Utet, Turín, 1970.

- Soggettività tributaria e categorie civilistiche, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1977 (núm. 3), I, Págs. 419 y ss.

- Società di persone e società di capitali di fronte alla legge tributaria, en "La struttura dell' impresa e l'imposizione fiscale" (Atti del Convegno di S. Remo: 21-23 marzo 1980), Cedam, Padova, 1981, págs. 43 y ss.

MICHOUD, La theorie de la personnalité morale , L.G.D.J., Pa

rís, 2ª ed, 1924.

MORANGE, M., L'interpretation des lois fiscales, R.S.L.F.,
1951, págs. 638 y ss.

MORENO CEREZO, Félix, El Impuesto sobre Sociedades. Régimen
general, Pirámide, 2ª ed., Madrid, 1981.

MOSSA, Evaporazione di obbligazioni nella concentrazioni di
azienda sociale, Riv. Dir. Comm., núm. 41, 1943,
págs. 102 y ss.

MUÑOZ BAÑOS, Cipriano, El régimen de transparencia fiscal,
Rev. jca. española La Ley, 1981, vol. I, págs.
924 y ss.

MUÑOZ DEL CASTILLO, Las Sociedades en el Impuesto sobre
Transmisiones Patrimoniales, I.E.F., Madrid, 1975.

MUSGRAVE, R. A., El Informe de la Comisión Carter, en Eco-
nomía Financiera Española, núm. 26-27, págs. 45 y
ss..

- Teoría de la Hacienda Pública, Aguilar, Ma-
drid, 1969.

MUTEN, Leif, On the Development of Income Taxation since
World War I, en "Developments in Taxation since
World War I", I.B.F.D., Amsterdam, 1966 (traduc-
ción castellana en H.E.P., núm. 30, 1974, págs.

424 y ss.

NEKAM, The personality conception of the legal entity, 1938, págs. 93 y ss.

NEUMARK, F., Rapport du Comité Fiscal et Financier (Informe Neumark), 1962 (traducción castellana, Comisaría del Plan de Desarrollo Económico y Social, Madrid, 1965).

-Principios de la Imposición, I.E.F., Madrid, 1974.

NIEVES BORREGO, Julio, Extinción de las comunidades negociales, C.T., núm. 1, págs. 232 y ss.

O.C.D.E., Les systèmes d'imposition des sociétés dans les pays membres de l' O.C.D.E., París, 1973.

- Aspects théoriques et empiriques de l'imposition des sociétés, París, 1974.

OLIVARES ZARZOSA, J. I., Elusión fiscal mediante sociedades en "Medidas Urgentes de Reforma Fiscal", I, I.E.F. Madrid, 1977, págs. 469 y ss.

PALAO TABOADA, C., El fraude a la ley en el Derecho tributario, R.D.F.H.P., núm. 63, mayo-junio 1966, págs. 677 y ss.

- Apogeo y crisis del principio de capacidad

contributiva, en Estudios jurídicos en Homenaje al profesor Federico de Castro, II, Tecnos, Madrid, 1976, págs. 375 y ss.

- La "elusión fiscal mediante sociedades". Comentarios a los artículos 38 y 40 de la Ley 50, de 14 de noviembre de 1977, Civitas R.E.D.F., núm. 15-16 (1977), págs. 775 y ss.

- La imposición sobre las ganancias de capital y la justicia tributaria, H.P.E., núm. 9, págs. 35 y ss.

PARAMIO FERNÁNDEZ, J., La articulación del Impuesto sobre la Renta de Sociedades con el de la Renta de las Personas Físicas, H.P.E., núm. 2, págs. 63 y ss.

PEÑA ALVAREZ, F., El Impuesto sobre Sociedades, Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, julio-diciembre 1980, págs. 392 y ss.

PERA MADRAZO, J., Asociaciones sin personalidad jurídica del artículo 108 de la Ley de Reforma Tributaria de 11 de junio de 1964, R.D.F.H.P., 1969, págs. 459 y ss.

PEREZ DE AYALA, J. L., Potestad administrativa y relación jurídica (I). La concepción de la relación tributaria como relación de poder, R.D.F.H.P., núm. 79 (1969), págs. 9 y ss.

- Potestad de imposición y relación tributaria
(II): Las teorías sobre la relación jurídica tributaria y su revisión en la moderna doctrina, R.D. F.H.P., núm. 86 (1970), págs. 137 y ss.

- Las ficciones en el Derecho tributario, Ed. Der. Fin., Madrid, 1970.

- Explicación de la técnica de los impuestos, Ed. Der. Fin., Madrid, 1978.

PEREZ DE AYALA, J. L. y GONZALEZ, Eusebio, Curso de Derecho tributario, 2ª ed., Edersa, Madrid, 1978.

PERULLES BASSAS, La constitución de sociedades profesionales y la fiscalidad, H.P.E., núm. 15, 1972, págs. 73 y ss.

PICCARRETA, Michele, Valutazione dei redditi derivanti da partecipazione in società di persone ed in società di capitali ai fini dell'imposta complementare progressiva sul reddito, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1973 (núm. 3), II, págs. 254 y ss.

PINO, Il patrimonio separato, Padua, 1950

PLANIOL, Traité élémentaire, ed. de 1950, v.I, págs. 268 y ss.

POLI, Le imposte sul reddito nella riforma tributaria, Boll.

trib. inf., 1972, págs. 16 y ss.

POLO DIEZ, Antonio, Financiación de Empresas, presión fiscal y sinceridad jurídica, en VI Semana de Estudios de Derecho Financiero, Ed. Der. Fin., Madrid, 1958, págs. 155 y ss.

PONT MESTRES, Magín, Tratamiento tributario de las comunidades de bienes, Asociación Asesores Fiscales, 1975.

- Análisis y aplicación del nuevo Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas, Madrid, 1980.

POVEDA BLANCO, F., Comentarios y consecuencias del régimen de transparencia fiscal, Boletín de Estudios Económicos (Univer. Comercial de Deusto), núm. 111, diciembre 1980, págs. 531 y ss.

PREST, A. R., Hacienda Pública, Gredos, 1967.

PROVINI, G., Il regime fiscale dell'associazione in partecipazione, Dir. Prat. Trib., 1975 (núm. 6), págs. 1365 y ss.

PUGLIESE, M., Derecho financiero, Fondo de Cultura Económica, México, 1939.

RAMALLO MASSANET, Juan, Derecho fiscal frente a Derecho ci

vil: Discusión en torno a la naturaleza del Derecho fiscal entre L. Trotabas y F. Geny, Rev. de la Fac. de Derecho de la Univ. Complutense, v. XVII, 1973, núm. 46, págs. 7 y ss.

- Hecho imponible y cuantificación de la prestación tributaria, Civitas R.E.D.F., núm. 20, octubre-diciembre 1978, págs. 605 y ss.

REBOUD, Systèmes fiscaux et Marché Commun, Sirey, 1960.

RECIO ADRADOS, José Guillermo, Transparencia fiscal, R.D.F. H.P., núm. 147, mayo-junio 1980, págs. 383 y ss.

REIG, E. J. LEITE DE CAMPOS, D.; CALLE, R.; VALDEAVELLANO, R., Ponencias de las "V Jornadas Hispano-luso-americanas de Estudios Tributarios", sobre los problemas de la tributación del beneficio social distribuido o no, en Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1972, Ed. Der. Fin., Madrid, 1974.

- Integración del Impuesto a la renta societaria y del accionista, Boletín de la Dirección General Impositiva (Buenos Aires), núm. 337 (enero 1982), págs. 17 y ss.

RENTA, Documentos Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas R.E.D.F., núms. 17-18, enero-junio 1978, págs. 55 y ss.

RODRIGUEZ ALONSO, B., HERNANDEZ GONZALEZ, F., LUJAN OJEDA, T., Transparencia fiscal, R.D.F.H.P., núm.152 (1981), págs. 289 y ss.

RODRIGUEZ BEREIJO, Alvaro, Introducción al estudio del Derecho financiero, I.E.F., Madrid, 1976.

RODRIGUEZ PEREZ, Hermenegildo, La reforma de la imposición sobre la Renta de las Personas Físicas, XXV Semana de Estudios de Derecho Financiero (Madrid 1977) Ed. Der. Fin., Madrid, 1978, págs. 363 y ss.

- Comentarios a la Ley y Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, 4ª ed. Edersa, Madrid, 1980.

ROMANI BIESCAS, A., Sujetos pasivos y responsables tributarios, Cuadernos de Jurisprudencia Tributaria, I.E:F., Madrid, 1975.

ROTONDI, Istituzioni, Pavía, 1951.

RUBIÑOS TEJADA, Antonio, Impuestos sobre la Renta de las Personas Físicas y sobre el Patrimonio, Madrid, 1980.

SAINZ DE BUJANDA, Fernando, Un arquetipo de Derecho tributario, en Hacienda y Derecho II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 217 y ss.

-Hacienda Pública, Derecho Financiero y Derecho Tributario, en Hacienda y Derecho, I, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1962, págs. 41 y ss.

- Teoría jurídica de la exención tributaria, en Hacienda y Derecho, III, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, cap. IV, págs. 385 y ss.

- Reflexiones sobre un sistema de Derecho tributario español, en Hacienda y Derecho, II, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1963, cap. III, págs. 147 y ss.

- El nacimiento de la obligación tributaria, en Hacienda y Derecho, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, cap. I., págs. 3 y ss.

- Concepto del hecho imponible, en Hacienda y Derecho, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, cap. II, págs. 257 y ss.

- Fundamento del hecho imponible, en Hacienda y Derecho, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, cap. III, págs. 421 y ss.

- Naturaleza del hecho imponible, en Hacienda y Derecho, IV, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1966, cap. IV, págs. 565 y ss.

- La capacidad jurídica tributaria de los entes colectivos no dotados de personalidad, en Hacienda y Derecho, V, Instituto de Estudios Políticos, Madrid, 1967, cap. V, págs. 315 y ss.

- Los métodos de determinación de las bases im-
ponibles y su proyección sobre la estructura del
sistema tributario, en Hacienda y Derecho, VI, Ins-
tituto de Estudios Políticos, Madrid, 1973, cap.
IV, págs. 189 y ss.

- Notas de Derecho financiero, Servicio de Pu-
blicaciones de la Facultad de Derecho de la Uni-
versidad Complutense, Madrid, 1976, t. I, vols. 2º
y 3º.

- Sistema de Derecho financiero, Facultad de
Derecho de la Universidad Complutense, Madrid,
1977, t. I, vol. 1º.

- Lecciones de Derecho financiero, Servicio de
Publicaciones de la Facultad de Derecho de la Uni-
versidad Complutense, Madrid, 1979.

SALCEDO MARTIN, Emilio, El nuevo Impuesto sobre Sociedades,
Ediciones Siete, Valencia, 1980.

SANCHEZ PINILLA, Federico, Los impuestos en España, Minis-
terio de Hacienda, 8ª ed. rev. por Federico Sán-
chez Pinilla, Madrid, 1980.

- Notas al Impuesto sobre la Renta de las Perso-
nas Físicas, Instituto de Empresa, Madrid, 1982.

SALEILLES, De la personnalité juridique, París, 1922.

SALVADOR BULLON, H., La transparencia de sociedades. Estu-

dio jurídico y fiscal, Ed. Cirde, Madrid, 1981.

SAVIGNY, System, II, parágrafos 85-102.

SERICK, Rolf, Rechtsform und Realität juristischer Personen, Berlín, 1955 (traducción castellana de Puig Brutau, Apariencia y realidad en las sociedades mercantiles. El abuso de Derecho por medio de la persona jurídica, Ariel, Barcelona, 1958).

SOARES MARTINEZ, P., Da Personalidade tributaria, Lisboa, 1953.

- A Obrigação tributaria, Ministerio das Fazendas, Lisboa, 1963.

SOCIEDADES, Documentos Ley del Impuesto sobre Sociedades, en Civitas R.E.D.F., núm. 27-28, julio-diciembre, 1980, págs. 403 y ss.

SOLER ROCH, M^a Tesera, Notas sobre la configuración de las obligaciones y deberes tributarios con especial referencia al Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, Civitas R.E.D. F., núm. 25, págs. 5 y ss.

SOTO GUINDA, J., Las Asociaciones y el Impuesto de Sociedades, C.T., núm. 14, págs. 115 y ss.

- Tributación de las sociedades en España, Gua

diana de Publicaciones, 2ª ed., Madrid, 1976.

STAMPA SANCHEZ, Leopoldo, Estudio sistemático del Impuesto sobre la Renta, Ed. Der. Fin., Madrid, 1980.

TEJERIZO LOPEZ, J. M., Las Comunidades de bienes como sujeto pasivo en los impuestos de sociedades y transmisiones, C.T., núm. 5, págs. 31 y ss.

- Los sujetos pasivos en el Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás entidades jurídicas, H.P.E., núm. 18, págs. 45 y ss.

TESAURO, L'accertamento unitario dei redditi delle società di persone, Boll. Trib. Inf., 1979, págs. 438 y ss.

TESORO, G., Principii di Diritto tributario, Macri, Bari, 1938.

TRAVIESAS, Las personas jurídicas, Rev. Der. Priv., 1921, págs. 193 y ss.

TREMONTI, Ancora sull'accertamento unitario dei redditi delle società di persone, Dir. Prat. Trib., 1979, (núm. 4), I, págs. 883 y ss.

TROTABAS, L., Finances Publiques, Dalloz, Paris, 1970.

- Essai sur le Droit Fiscal, Revue de Science et de Legislation financière, 1928, t. XXVI, págs.

201 y ss. (Traducción Castellana Rev. de la Facultad de Derecho de la Univ. Complutense, XVII, 1973 núm. 46, págs. 37 y ss.).

UCKMAR, Il regime impositivo delle società. La società a ristretta base azionaria, Padua, 1966.

UNICE, Les systèmes fiscaux des Pays membres de la C.E.E., Sirey, 1960.

VALLE SANCHEZ, Victorio, La incidencia del Impuesto sobre la Renta de Sociedades, H.P.E., núm. 2, págs. 11 y ss.

VAN DEN TEMPEL, A. J., Impôt sur les sociétés et impôt sur le revenu dans les Communautés européennes, Commission des Communautés européennes, Collection Etudes, Série Concurrence-Rapprochement des législations, núm. 15, Bruselas, 1970 (traducción castellana en la Sección Documentos, H.P.E., núm. 9, 1971, págs. 135 y ss.).

VAN WYNENDAELE, Jacques R., Principes de Droit Fiscal des Sociétés, Etablissements Emile Bruylant, Bruselas, 1963.

VANONI, E., I soggetti passivi del rapporto giuridico tributario, Foro It., 1935, IV, págs. 323 y ss.

- Note introduttive allo studio della capacità degli enti morali nel diritto tributario, Riv.

dtto. Fin. Sc. Fin., 1941, núm. 2 (Incorporado a "Opere Giuridiche", Giuffrè, Milán, v. I, págs. 423 y ss.)

- L'unità del Diritto ed il valore per il Diritto tributario degli istituti giuridice di altri campi, Riv. Dtto. Fin. Sc. Fin., 1941 (núm. 2), págs. 243 y ss. (recogido en Opere Giuridiche, I, Milán, 1961, págs. 437 y ss.).

- Natura ed interpretazione delle leggi tributarie, Giuffrè, Milán, 1961 (traducción castellana y estudio introductorio de J. Martín Queralt, con prólogo de F. Vicente-Arche Domingo: Naturale za e interpretación de la Leyes tributarias, I.E. F., Madrid, 1973)

- Elementi di Diritto tributario (incorporado a "Opere Giuridiche", Giuffrè, Milán, 1962, v. II,)

VELASCO ALONSO, Angel, La elusión fiscal en la Ley de Medi das Urgentes, en Medidas Urgentes de Reforma Fis cal, I, I.E.F., Madrid, 1977, págs. 489 y ss.

VERRUCOLI, Il superamento della personalità giuridica delle società di capitale, Milán, 1964.

VIBORAS JIMENEZ, J. A., La elusión fiscal mediante Socieda des, Civitas R.E.D.F., núm. 15-16, págs. 793 y ss.

VICENTE-ARCHE DOMINGO, F., Consideraciones sobre el hecho

imponible, R.D.F.H.P., núm. 39, 1960, págs. 529 y ss.

- Notas a la traducción de los "Principios de Derecho Tributario" de A. Berliri, vol. I, Ed. Der. Fin., Madrid, 1964.

WINDSCHEID, Diritto delle Pandette, 1930, t. I, parágrafos 57-62, págs. 170 y ss.

ZURDO RUIZ-AYUCAR, J., El régimen de transparencia fiscal, R.D.F.H.P., núm. 142, julio-agosto, 1979, págs. 725 y ss.

4612

INDICE SISTEMATICO

Introducción	5
--------------------	---

PRIMERA PARTE

ASPECTOS DOGMATICOS DE LA TRIBUTACIÓN

EN REGIMEN DE TRANSPARENCIA

Planteamiento.....	16
--------------------	----

CAPITULO I.- CONCEPTO Y CLASES DE TRANSPARENCIA FISCAL

1. Concepto de transparencia; diversas acepciones del término.....	24
A.- El principio de transparencia en la Economía financiera.....	24
B.- El principio de transparencia en la ciencia jurídica.....	31
a) La transparencia y el principio de la realidad económica; consideraciones críticas.....	31
b) La transparencia como atributo de la persona.	36
c) Especial referencia al Derecho tributario....	44
C.- El denominado "régimen de transparencia fiscal".	50
2. Clases de transparencia.....	59
A.- Transparencia propia e impropia.....	61
B.- Transparencia voluntaria y necesaria.....	69
C.- Supuestos especiales	77
3. "Sedes materiae"	85
A.- La incardinación de la transparencia en el marco de los sujetos pasivos; consideraciones críticas.....	85
B.- La transparencia como técnica de imposición sobre la renta de las sociedades	90
a) Diversas modalidades de integración del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y del Impuesto sobre Sociedades; especial referencia a la transparencia.....	92
b) La distinción entre "objeto del tributo" y "presupuesto objetivo de la obligación tributaria"	113

c) La ubicación sistemática del régimen de transparencia en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o en el Impuesto sobre Sociedades.....	116
C.- La transparencia en el Impuesto sobre el Patrimonio neto.....	119
4. Aclaraciones terminológicas	122
5. Conclusiones	126
CAPITULO II.- LA RELACIÓN JURÍDICA TRIBUTARIA COMO CATEGORÍA EXPLICATIVA DEL RÉGIMEN DE TRANSPARENCIA	
1. La explicación de la transparencia en base a esquemas jurídicos.....	133
A.- El necesario empleo de un método jurídico.....	133
B.- Consideración de los resultados de las ciencias no jurídicas	138
2. Esquemas conceptuales de la elaboración dogmática del Derecho tributario	141
A.- Diversas categorías explicativas del tributo; exposición crítica	142
a) La relación tributaria como relación de poder	142
b) El concepto de relación jurídica tributaria	143
c) Las categorías de procedimiento, potestad de imposición y función tributaria	152
B.- El tributo como instituto jurídico	161
3. La relación jurídica tributaria como categoría explicativa del régimen de transparencia fiscal	169
A.- Justificación del recurso al esquema de la relación jurídica tributaria	169
a) Justificación teórica	169
b) Justificación positiva	171
B.- Problemática del régimen de transparencia: enfoque estático	173
a) Problemática en relación con los sujetos de la obligación tributaria	173
b) Problemática en relación con el objeto de la obligación tributaria	186
C.- Problemática del régimen de transparencia: en-	

foque dinámico	188
a) Problemática en torno al nacimiento de la obligación tributaria	188
b) Problemática en torno a la extinción de la obligación tributaria	189
4. Conclusiones.....	191
CAPITULO III.- EL PRETENDIDO DESCONOCIMIENTO DE LA PERSONALIDAD JURIDICA EN LOS SUPUESTOS DE TRANSPARENCIA	
1. Planteamiento: dogmática general y dogmática tributaria	199
A.- Categorías civiles y tributarias	200
a) Planteamiento doctrinal	200
b) La no relatividad de los conceptos jurídicos y la libertad del legislador para delimitar el hecho imponible	204
B.- La personalidad jurídica ante el Derecho tributario: su pretendida especialidad	221
2. La personalidad jurídica: su significado para el Derecho	226
A.- Evolución histórica del concepto de persona	228
a) La personalidad jurídica hasta el siglo XIX .	228
b) El mito de la "persona jurídica" en la dogmática del siglo XIX	233
c) La crítica del "prejuicio antropológico"; crisis de la personalidad jurídica	236
B.- El concepto de persona jurídica	241
a) La cuestión de la naturaleza de la personalidad jurídica.....	241
b) Significado originario del concepto de persona	246
c) Extensión actual del concepto de persona: La "evaporación" de la personalidad jurídica...	248
C.- Significado de la personalidad jurídica para el Derecho	252
a) Diferentes grados de subjetivación: La distinción entre personalidad jurídica y autonomía patrimonial; la distinción entre personalidad jurídica perfecta e imperfecta; distinción entre persona y sujeto de derecho ..	254

b) Significado técnico de la personalidad jurídica: rasgos comunes a toda clase de personas; la unicidad de los conceptos de persona y capacidad en todo el ordenamiento.....	270
c) La crisis del "hermetismo" de la personalidad jurídica: el renacer de las concepciones realistas; el carácter instrumental de la personalidad jurídica	273
3. La pretendida extensión de la personalidad en el Derecho tributario	278
A.- Planteamiento doctrinal	279
a) La tesis clásica: la afirmación de una capacidad tributaria especial	282
b) La tesis de la unicidad del concepto de capacidad jurídica	288
c) Posturas intermedias: nuevos enfoques de la subjetividad tributaria	292
B.- Las entidades no dotadas de personalidad como sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria	306
a) Inadmisibilidad de sujetos pasivos carentes de personalidad jurídica; reconducción de la titularidad a la persona; diversas modalidades subjetivas	306
b) Naturaleza jurídica de estas entidades; su heterogeneidad	317
c) Fundamento de su consideración como sujetos pasivos	332
4. El pretendido desconocimiento de la personalidad jurídica en los supuestos de transparencia	340
A.- Planteamiento doctrinal: la desestimación de la personalidad en el ámbito jurídico privado	341
a) El "levantamiento del velo" de la personalidad jurídica	341
b) La tesis de Rolf Serick: apariencia y realidad de las personas jurídicas; el abuso de la personalidad	344
c) La tesis de Tullio Ascarelli: La persona jurídica como expresión de una normativa concerniente a relaciones entre personas físicas	346
B.- El régimen de transparencia y el desconocimiento	

to de la personalidad jurídica	354
a) La transparencia como técnica de "desestimación" de la personalidad jurídica	354
b) Crítica de esta postura: el carácter limitado de la desestimación de la personalidad; la posibilidad de aplicar esta técnica en el ámbito tributario	358
c) La distinción entre personalidad fiscal y personalidad civil como base para la explicación de la transparencia	361
d) Crítica de esta postura: La unicidad del concepto de persona en todo el ordenamiento jurídico	370
e) El desconocimiento de la personalidad como previsión normativa generalizada en los supuestos de transparencia	371
f) Crítica de esta postura: La explicación de la transparencia en términos de lógica jurídica. Especial referencia a la tesis de Euclide Antonini	374
C.- La personalidad jurídica de las sociedades transparentes	383
a) Papel de la sociedad transparente en el Derecho; la distinción entre sujeto instrumental y sujeto directo	383
b) La explicación de la transparencia en base a la autonomía del legislador para la delimitación del hecho imponible	389
5. Conclusiones	392
CAPITULO IV.- NATURALEZA JURÍDICA DE LA TRANSPARENCIA FISCAL	
1. Diversos aspectos analizados por la doctrina:.....	401
A.- La obtención de renta en el caso de beneficios no distribuidos	402
a) La transparencia como mera técnica para delimitar la base imponible	402
b) La obtención inmediata de la renta por los miembros de entidades sin personalidad (transparencia impropia).....	408
c) La transparencia propia como presunción de	

carácter legal	412
d) La transparencia propia como ficción	415
e) Especial referencia a la postura de E. Antonini: evolución de su pensamiento en este punto	423
f) Consideraciones críticas	427
B.- La no tributación de las entidades transparentes por el Impuesto sobre Sociedades	435
a) La tesis de la no sujeción	436
b) La tesis de la "cuasi no sujeción" o de la sujeción instrumental	440
c) La tesis de la exención	443
d) La necesidad de distinguir entre transparencia propia e impropia; postura adoptada en cada caso	444
C.- El carácter beneficioso o sancionador de la transparencia	451
a) La consideración de la transparencia necesaria como sanción	452
b) La consideración de la transparencia voluntaria como beneficio	453
c) La irrelevancia del carácter beneficioso o perjudicial en orden a la configuración jurídica del régimen de transparencia	455
2. La irreductibilidad de la transparencia a una categoría jurídica única.....	457
A.- La complejidad del régimen de transparencia ...	458
B.- El hecho imponible en los supuestos de transparencia	460
a) Naturaleza jurídica del hecho imponible	461
b) Elemento objetivo: la renta obtenida por la entidad transparente	464
c) Elemento subjetivo: ser miembro de la entidad transparente	469
C.- Otros aspectos del régimen de transparencia ...	472
3. Conclusiones	475
CAPITULO V.- FUNDAMENTO DEL REGIMEN DE TRANSPARENCIA	
1. El fundamento del régimen de transparencia en general	485
A.- Fundamento jurídico: el principio de capacidad	

contributiva	487
a) La renta como manifestación de la capacidad contributiva; concepto económico y concepto jurídico de la renta	491
b) La capacidad contributiva como atributo del individuo	498
c) El problema de la imposición autónoma sobre la renta de sociedades	508
B.- Fundamento extrajurídico: ventajas e inconvenientes de la transparencia fiscal	516
a) Neutralidad de las formas jurídicas frente al impuesto	517
b) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista recaudatorio	522
c) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista administrativo	524
d) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia desde el punto de vista de la psicología financiera	527
e) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia para la sociedad: incidencia en la política de reparto de dividendos	530
f) Ventajas e inconvenientes del régimen de transparencia para los socios	535
2. Especial fundamento de la transparencia necesaria: evitar la elusión	543
A.- Precisiones conceptuales y terminológicas	546
a) El concepto de elusión fiscal mediante sociedades	546
b) La elusión como supuesto de fraude a la ley tributaria: su ilicitud	553
c) Distinción de figuras afines	562
B.- La transparencia como medida antielusoria	565
a) El régimen de transparencia como medida de Derecho tributario material para evitar el fraude	565
b) Las "sociedades interpuestas": delimitación de supuestos y calificación dogmática	570
C.- Soluciones alternativas al problema de la elusión mediante sociedades	579

a) La insuficiencia del principio de transparencia	579
b) Diversas soluciones propuestas por la doctrina	583
c) El mecanismo general de sanción al fraude de ley; especial referencia al Proyecto de Ley Sancionadora de Infracciones Tributarias	586
3. Especial fundamento de la transparencia voluntaria: evitar la doble imposición económica de los dividendos	594
A.- Elementos integrantes del concepto de doble imposición económica	595
B.- Resultados de la Economía financiera en el estudio de la doble imposición	597
a) Análisis teóricos y empíricos sobre la traslación del Impuesto sobre Sociedades	598
b) Diversidad de sistemas para evitar la doble imposición	609
C.- La opción legislativa	612
a) Técnicas jurídicas para eliminar o atenuar la doble imposición	612
b) La transparencia voluntaria de las denominadas "sociedades personalistas"	618
c) La configuración jurídica de las sociedades de personas y la elección del legislador tributario	621
4. Especial fundamento de la transparencia impropia: solución al problema de las entidades sin personalidad	627
A.- El deficiente tratamiento de las entidades del artículo 33 de la Ley General Tributaria en las leyes tributarias particulares	627
B.- El prejuicio dogmático del legislador de la reforma	632
C.- Consideraciones críticas: necesidad de discriminar el tratamiento tributario de las entidades sin personalidad, en función de su herencia natural jurídica	640
5. Conclusiones	646

SEGUNDA PARTEREGULACION POSITIVA DE LA TRANSPARENCIA FISCAL

Planteamiento	651
CAPITULO VI.- FUENTES JURIDICAS, ANTECEDENTES Y DERECHO COMPARADO	
1. Examen crítico de la normativa vigente	658
A.- Normas con rango de Ley	658
a) Su incorrección técnica	658
b) El problema de su posible inconstitucionalidad	660
B.- Normas reglamentarias	667
a) Su incorrección técnica	668
b) El problema de su posible ilegalidad	671
2. Antecedentes del régimen de transparencia	674
A.- Antecedentes de la transparencia propia	675
a) De la transparencia necesaria	675
b) De la transparencia voluntaria	678
B.- Antecedentes de la transparencia impropia	679
3. Panorama de Derecho comparado	683
A.- Alemania	684
a) La imposición sobre la renta	684
b) La tributación de las sociedades de personas que realizan actividades comerciales o industriales ("Einkunfte aus Gewerbebetrieb") especial referencia a la "Bilanzbündeltheorie"	688
B.- Italia	689
a) La imposición sobre la renta	689
b) La "trasparenza fiscale del reddito" de las sociedades de personas	691
C.- Francia	693
a) La imposición sobre la renta	693
b) Las sociedades transparentes ("sociétés transparentes"): sociedades de personas; supuestos especiales	694
D.- Bélgica	697
a) La imposición sobre la renta	697
b) La opción por la transparencia de las sociedades de personas	698

E.- Holanda	702
a) La imposición sobre la renta	702
b) La transparencia de las sociedades de <u>per</u> sonas; especial referencia a las socieda- des comanditarias y sociedades de inversión .	703
F.- Gran Bretaña	707
a) La imposición sobre la renta	707
b) La tributación de las sociedades de <u>perso</u> nas ("partnership")	708
4. Conclusiones	710

CAPITULO VII.- LA TRANSPARENCIA PROPIA

1. Supuestos de transparencia propia	717
A.- De transparencia necesaria:	717
a) Sociedades de Inversión Mobiliaria	718
b) Sociedades de Cartera	725
c) Sociedades de mera tenencia de bienes	731
d) Sociedades de profesionales	739
B.- De transparencia voluntaria:	743
a) Requisitos para optar por la transparencia: requisitos relativos a la sociedad; <u>requisi</u> tos relativos a los socios	744
b) Tiempo y forma de la opción	750
c) Efectos de la opción	756
2. Nacimiento de la obligación tributaria: el hecho imponible en los supuestos de transparencia propia	760
A.- Elemento objetivo:	760
a) Aspecto material	761
b) Aspecto temporal	763
c) Aspecto espacial	768
d) Aspecto cuantitativo	769
B.- Elemento subjetivo	770
3. Sujetos pasivos.	772
A.- La no sujeción de las sociedades transparentes.	772
B.- Los socios como sujeto pasivos:	774
a) Por obligación personal	774
b) Por obligación real	775
4. La deuda tributaria: determinación de su cuantía ..	777
A.- Resultado imputable a cada socio	777
a) Utilización instrumental de las normas del	

Impuesto sobre Sociedades para determinar la renta global de la sociedad imputable a los socios	777
b) Criterios de imputación	780
B.- Rendimientos obtenidos en transparencia: su in- tegración en la base imponible del socio	784
a) Naturaleza de estos rendimientos	784
b) Rendimientos irregulares	788
c) Rendimientos negativos; referencia a la com- pensación de pérdidas	789
C.- Cuota tributaria:	792
a) Determinación de la cuota en los supuestos de transparencia	792
b) Deducciones de la cuota	794
c) Rectificaciones de la cuota	798
5. Extinción de la obligación tributaria en los supues- tos de transparencia	800
A.- Medios de extinción de la obligación tributaria	800
B.- Algunos medios en particular:	800
a) Compensación	800
b) Prescripción	802
6. Otras cuestiones del régimen de transparencia pro- pia.....	805
A.- El problema de las retenciones	805
a) Retenciones sobre rendimientos percibidos por la sociedad transparente	806
b) Retenciones sobre rendimientos satisfechos por la sociedad transparente	809
B.- Obligaciones formales	812
a) De la sociedad transparente	812
b) Del socio	818
C.- Transmisiones de las acciones de sociedades transparentes; separación de socios; disolu- ción de sociedades transparentes	819
D.- Infracciones y sanciones	822
7. Conclusiones	826

CAPITULO VIII.- LA TRANSPARENCIA IMPROPIA

1. Supuestos de transparencia impropia	835
A.- Entidades del artículo 33 de la Ley General Tri- butaria	835

a) Requisitos de estas entidades: constituir una unidad económica o patrimonio separado; ser susceptible de imposición	835
b) Figuras que señala la Ley a título de ejemplo	847
c) Figuras que han merecido la atención de la doctrina y jurisprudencia	849
B.- Valor jurídico del artículo 12.1 de la ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas	885
2. Nacimiento de la obligación tributaria	890
A.- La realización del hecho imponible por las entidades sin personalidad	890
B.- El hecho imponible en los supuestos de transparencia impropia	894
a) Elemento objetivo: aspectos material, temporal, espacial y cuantitativo	894
b) Elemento subjetivo	896
3. Sujetos pasivos	898
A.- Las entidades sin personalidad como sujetos pasivos	899
a) Asunción de una posición deudora frente a la Hacienda Pública	899
b) Responsabilidad: aspectos materiales y formales	902
B.- Los sujetos pasivos en la transparencia impropia	911
4. La deuda tributaria: determinación de su cuantía.	913
A.- La posibilidad de determinar la cuantía de la deuda con referencia al ente no personificado	913
B.- La interpretación administrativa	917
a) La no aplicación de las normas del Impuesto sobre Sociedades	917
b) La naturaleza jurídica de los rendimientos obtenidos en transparencia impropia	921
c) La aplicabilidad del régimen de estimación objetiva singular	926
C.- La cuota tributaria en los supuestos de transparencia impropia	928
5. Extinción de la obligación tributaria.....	933
A.- El cumplimiento de la obligación tributaria	

en el régimen del artículo 43.4 de la Ley General Tributaria	933
B.- El cumplimiento de la obligación tributaria en el régimen de transparencia impropia; otros medios de extinción de la obligación tributaria	937
6. Otras cuestiones del régimen de transparencia impropia	939
A.- El problema de las retenciones	939
B.- Obligaciones formales de las entidades sin personalidad y de sus miembros	942
C.- Transmisión de participaciones y disolución de entidades sin personalidad	945
7. Conclusiones	948
CONCLUSIONES GENERALES.....	954
BIBLIOGRAFIA	974
INDICE SISTEMATICO	1011

